

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA

EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Specifika účtování obecně prospěšné společnosti

Accounting Specifics of Independent Non-profit Institution

Student: Marcel Michnev

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Šárka Kryšková, Ph.D.

Ostrava 2013

Zadání bakalářské práce

Student: **Marcel Michnev**
Studijní program: B6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202R049 Účetnictví a daně
Specializace: 00 Účetnictví a daně
Téma: **Specifika účtování obecně prospěšné společnosti**
Accounting Specifics of Independent Non-profit Institution

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Charakteristika nevýdělečných organizací
3. Účetnictví nevýdělečných organizací se zaměřením na obecně prospěšnou společnost
4. Účtování v organizaci PORG - gymnázium a základní škola, o.p.s.
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

KOLEKTIV AUTORŮ. *Nevýdělečné organizace* 2011. 7. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 316 s. ISBN 978-80-7357-625-7.

MERLÍČKOVÁ RŮŽIČKOVÁ, Růžena. *Neziskové organizace – vznik, účetnictví, daně*. 11. vyd. Olomouc: ANAG, 2011. 256 s. ISBN 978-80-7263-675-4.

URBANCOVÁ, Alžběta a Šárka KRYŠKOVÁ. *Účetnictví nevýdělečných organizací A*. 2. vyd. Ostrava: Ediční středisko VŠB-TU Ostrava, 2008. 232 s. ISBN 978-80-248-1801-6.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Šárka Kryšková, Ph.D.**

Datum zadání: 23.11.2012

Datum odevzdání: 10.05.2013



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Prohlašuji, že jsem celou práci kromě příloh vypracoval samostatně.

V Ostravě dne 10. 5. 2013



Marcel Michnev

Obsah

1.	Úvod	5
2.	Charakteristika nevýdělečných organizací	7
2.1.	Definice nevýdělečných organizací	7
2.2.	Historie neziskového sektoru na území ČR	8
2.3.	Dělení nevýdělečných organizací	9
2.3.1.	Obecně prospěšné společnosti	10
2.3.2.	Občanská sdružení	15
2.3.3.	Nadace a nadační fondy	17
2.3.4.	Politické strany a politická hnutí	20
2.3.5.	Círky a náboženské společnosti	21
2.3.6.	Školské právnické osoby	22
2.3.7.	Obchodní společnosti	22
2.4.	Budoucí směřování neziskového sektoru	23
3.	Účetnictví nevýdělečných organizací se zaměřením na obecně prospěšnou společnost.....	25
3.1.	Charakteristika účetnictví	25
3.2.	Právní legislativa účetnictví v ČR	25
3.3.	Formy účetnictví	28
3.3.1.	Jednoduché účetnictví	28
3.3.2.	Účetnictví	28
3.4.	Účetnictví nevýdělečných organizací se zaměřením na obecně prospěšnou společnost	30
3.4.1.	Účtová třída 0 – Dlouhodobý majetek	31
3.4.2.	Účtová třída 1 – Zásoby	35
3.4.3.	Účtová třída 2 – Finanční účty	36
3.4.4.	Účtová třída 3 – Zúčtovací vztahy	37
3.4.5.	Účtová třída 5 – Náklady	41
3.4.6.	Účtová třída 6 – Výnosy	45
3.4.7.	Účtová třída 9 – Vlastní jmění, fondy, výsledek hospodaření, dlouhodobé úvěry a půjčky, závěrkové a podrozvahové účty	47
3.5.	Účetní závěrka, audit a výroční zpráva	49
3.6.	Shrnutí specifik v účetnictví OPS	53
4.	Účtování v organizaci PORG – gymnázium a základní škola, o.p.s.	54
4.1.	Historie školy	54
4.2.	Orgány PORG	55
4.3.	Struktura PORG	55
4.4.	Vzdělávání	56
4.5.	Školné a stipendia	57
4.6.	Systém účetnictví	57
4.7.	Účtování v organizaci PORG	58
4.7.1.	Dlouhodobý majetek	58
4.7.2.	Zásoby	60
4.7.3.	Finanční účty	60
4.7.4.	Zúčtovací vztahy	60
4.7.5.	Náklady	62
4.7.6.	Výnosy	64
4.7.7.	Jmění, fondy a výsledek hospodaření	64
4.7.8.	Podrozvahové účty	65

4.8.	Účetní závěrka, audit a výroční zpráva	65
4.9.	Zhodnocení účtování v instituci PORG.....	66
5.	Závěr	67
	Seznam použité literatury	68
	Seznam zkratk	73
	Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

1. Úvod

V běžném životě se setkáváme s různými formami právnických subjektů, ty se od sebe liší především cílem své činnosti. Budou tedy patrné také rozdíly v účetnictví mezi podnikatelskými subjekty a subjekty, které se označují jako nevýdělečné? Jak moc se od sebe liší právnické formy nevýdělečných organizací v návaznosti na účetnictví? Na tyto otázky se bude snažit odpovědět tato bakalářská práce.

Hlavní podnětem pro výběr tématu je působení v neziskovém sektoru. Konkrétně práce na pozici office manager v ostravské pobočce vzdělávacího institutu PORG – gymnázium a základní škola, o.p.s. V náplni práce office managera je mimo jiné také příprava k zaúčtování všech transakcí, které vzniknou na základní škole a gymnáziu v Ostravě. Je otázkou času, kdy PORG Ostrava získá vyšší kompetence a své dílčí účetnictví bude vést samo. Z toho důvodu se chci dozvědět více o účetnictví nevýdělečných organizací, především o účetnictví obecně prospěšných společností.

Dalším důvodem pro výběr tématu byla zkušenost se studenty z oboru účetnictví a daně, kterým se většinou zdá téma o neziskovém sektoru neatraktivní a neperspektivní, proto drtivá většina všech absolventů se zaměřuje na podnikatelský sektor. Podle mého názoru je podnikatelský sektor přesycen, a naopak právě v neziskovém sektoru je nedostatek odborníků jak v účetnictví, tak ve sféře auditu.

Bakalářská práce si dává za cíl srovnat účetnictví uvnitř neziskového sektoru s hlavním zaměřením na obecně prospěšné společnosti a následně nabyté zkušenosti konfrontovat s účetnictvím v podnikatelském sektoru.

V teoretické části budou deskriptivní metodou charakterizovány základní rysy neziskového sektoru a komparativní metodou vysvětleny hlavní rozdíly mezi jednotlivými formami neziskových organizací. Případně budou zmíněny hlavní výhody i nevýhody jednotlivých právních forem. Nejvíce prostoru bude věnováno obecně prospěšným společnostem. Druhá část bakalářské práce bude zaměřena na legislativní rámec účetnictví pro neziskové organizace v ČR. Následnou komparací účetních případů v neziskovém sektoru s účetními případy v podnikatelském sektoru budou zjištěny hlavní rozdíly. Problematika bude následně aplikována na účetnictví instituce PORG – gymnázium a základní škola, o.p.s.

Při vypracování bakalářské práce budou informace čerpány především z právní legislativy, odborné literatury, internetových zdrojů a podkladů z praxe.

Věřím, že si práce najde mnoho zájemců z oboru účetnictví, kterým přiblíží specifika účtování v neziskovém sektoru se zaměřením na obecně prospěšné společnosti a upozorní na hlavní rozdíly ve srovnání s účetnictvím podnikatelů.

2. Charakteristika nevýdělečných organizací

2.1. Definice nevýdělečných organizací

Pojem nevýdělečné organizace, stejně jako neziskové organizace, není definován žádným platným zákonem. Jediná legislativní úprava, o kterou bychom se mohli při definici opřít, je zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, který v § 18 odstavci 3 zmiňuje *poplatníky, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání* a následně v odstavci 8 je výčet poplatníků. Tento výčet však nelze považovat za úplný, neboť je uveden slovem zejména. Na konci odstavce 8 se dočteme, že *za poplatníky, kteří nejsou založeni za účelem podnikání, se nepovažují obchodní společnosti a družstva, i když nebyly založeny za účelem podnikání*. Pro doplnění uvedme, že podnikání je v § 2 odst. 1 obchodního zákoníku (zákon č. 513/1991 Sb.) definováno jako *soustavná činnost prováděná samostatně podnikatelem vlastním jménem a na vlastní odpovědnost za účelem dosažení zisku*.

I přes uvedené nejasnosti v přesném vymezení neziskových organizací, je poměrně dobře vymezen legislativní rámec pro jejich fungování, ten je dán především zákony směřujícími přímo na jednotlivé formy neziskových organizací, jako jsou nadace a nadační fondy, obecně prospěšné společnosti, politické strany a politická hnutí, církve a náboženské společnosti apod. Chybí však jednotný rámec, který by zastřešil celou problematiku. Jedním z pokusů o nápravu byl návrh zákona o neziskových organizacích podaný 14. 7. 2006 Radou Asociace krajů ČR. Pomocí tohoto návrhu byly neziskové organizace definovány jako *„právnícké osoby, jejichž hlavní činností je poskytování služeb a provádění činností, jež jsou zpravidla neziskové a slouží veřejnému zájmu (dále jen “hlavní činnost”). Majetek neziskové organizace nesmí být použit ve prospěch zřizovatelů a musí být použit na provoz neziskové organizace, zejména na poskytování služeb a provádění činností, pro které byla nezisková organizace zřízena. Nezisková organizace může vedle hlavní činnosti za podmínek stanovených tímto zákonem vykonávat i doplňkovou činnost, která nesmí ohrožovat nebo omezovat činnost hlavní.“*¹ Při legislativním procesu k tomuto návrhu zákona vláda vyjádřila nesouhlasné stanovisko a následně byl návrh vzat zpět.

V bakalářské práci se budou považovat pojmy nevýdělečné organizace a neziskové organizace za synonyma, stejně tak nevýdělečný sektor a neziskový sektor.

¹ <http://snem.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=10357>

2.2. Historie neziskového sektoru na území ČR

Prvotní počátek neziskového sektoru bychom mohli začít sledovat společně se vznikem křesťanství, tehdy právě křesťanská filosofie přišla s myšlenkou filantropie. Filantropie dala základ všem klášterům, hospicům a podobným veřejně prospěšným zařízením, ty byly financovány především z peněžních darů věřících.

O mnoho století později, konkrétně v 18. století, se začal v českých zemích formovat nový myšlenkový směr národního obrození. V 19. století národní obrození mělo za následek hromadnou snahu lidí sdružovat se do spolků a nadací za účelem podpory českého jazyka prostřednictvím kultury. Neziskový sektor na území dnešní České republiky vzkvétal až do roku 1938, tehdy byl zastaven druhou světovou válkou a následnou vládou komunismu. Nová vláda podporovala pouze „centrálně řízené masové organizace.“² Za komunismu se vytvořil neziskový sektor, který byl pod plnou kontrolou státu a jiné než státní financování téměř nebylo přípustné. V roce 1968 se komunistický režim na okamžik uvolnil, ale opravdové uvolnění pro neziskové organizace přišlo až se sametovou revolucí v roce 1989. I přes pád komunismu nelze mluvit o renesanci ve vývoji neziskového sektoru. Dlouhou dobu se pokračovalo ve vyjetých kolejích, konkrétně ve financování sektoru státem a ani zákon příliš nepočítal s daňovým zvýhodněním nevýdělečných organizací.

V roce 1990 vznikl zákon č. 83/1990 Sb. o sdružování občanů, který v §1 definuje právo na svobodné sdružování občanů bez povolení státu, tímto ustanovením začala vznikat první občanská sdružení a na konci roku 1991 jich bylo registrováno 8480. Právo svobodně se sdružovat zaručovala také Listina základních práv a svobod z roku 1993. V roce 1991 vznikl právní rámec (zákon č. 424/1991 Sb.) pro fungování politických stran a politických hnutí. O pět let později vešel v platnost zákon č. 248/1995 Sb. o obecně prospěšných společnostech. Následoval zákon č. 227/1997 Sb. o nadacích a nadačních fondech.

I v dnešní době by měl být neziskový sektor založen na myšlence filantropie a stát by ho měl podporovat. Doufejme, že díky daňovým zvýhodněním se bude neziskový sektor dále rozrůstat a častěji působit právě tam, kam se podnikatelským subjektům nevyplatí vstoupit.

² <http://www.tretipatro.cz/index.php?cmd=page&id=26>

2.3. Dělení nevýdělečných organizací

Existuje mnoho právních forem nevýdělečných organizací a názory na jejich rozdělení se různí. Nejčastěji jsou rozděleny na státní a nestátní neziskové organizace. Následně se sektor dělí na vzájemně a veřejně prospěšné organizace, podle příjemce dané neziskové činnosti. Příjemci mohou být buď vlastní členové organizace, nebo široká veřejnost.

Protože se budeme zabývat pouze nestátními neziskovými organizacemi, bude našim pomocníkem pro taxativní výčet právních forem **satelitní účet neziskových institucí**. Satelitní účet je výsledek mezinárodní snahy v čele se statistickým oddělením OSN sjednotit výklad pojmu pro lepší měření neziskových aktivit statistickými úřady po celém světě. Aby jednotlivé právní formy byly z hlediska satelitního účtu zařazeny mezi neziskové instituce, musí být:

- **organizacemi**, tzn., že mají určitou institucionalitu, jsou právními subjekty s určitým stupněm vnitřní organizační struktury,
- **neziskové nebo zisk nerozdělující**, tzn., že vzniklé přebytky jsou využity na hlavní činnost, pro kterou byla nezisková instituce založena,
- **institucionálně odděleny od vládních institucí**, tzn., že nejsou součástí vládního aparátu ani pověřeny výkonem státní moci,
- **samosprávné**, tzn., že jsou schopny řídit svou činnost a vytvářet si organizační strukturu,
- **nepovinné**, tzn., že jejich vznik, činnost a členství v nich je založeno na dobrovolné bázi.³

Podle Satelitního účtu neziskových institucí splňují v České republice uvedenou charakteristiku neziskových organizací následující právní formy:

- nadace,
- nadační fond,
- obecně prospěšná společnost,
- vysoká škola (veřejná),
- školská právnická osoba,

³ ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. *Satelitní účet neziskových organizací ve zkrácené verzi* [online]. Dostupné z: <http://apl.czso.cz/nufil/SUNI.pdf>

- sdružení (svaz, spolek, společnost, klub aj. vč. odborových organizací),
- politická strana, politické hnutí,
- církevní organizace,
- organizační složky sdružení,
- stavovská organizace - profesní komora,
- komora (kromě profesních komor),
- zájmové sdružení právnických osob,
- honební společenstvo.

V následujících podkapitolách budou sledovány nejčtenější právní formy a následně budou definovány podle platných zákonů, které se na ně vztahují. Nejvíce prostoru bude věnováno obecně prospěšným společnostem. Hlavní oblasti budou především právní legislativa, založení a vznik, dále orgány a následné zrušení a zánik.

2.3.1. Obecně prospěšné společnosti

Obecně prospěšné společnosti (dále také OPS) jako právní forma subjektů, které nebyly založeny za účelem podnikání, začaly vznikat od 1. ledna 1996, kdy vešel v platnost zákon č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech (dále také ZOPS). ZOPS stanovuje právní rámec pro založení a fungování OPS. V roce 2011 vešla v platnost nejrozsáhlejší novela ZOPS (zákon č. 231/2010 Sb.). V novele byl kladen důraz především na změny v zakladatelské listině, popřípadě smlouvě, dále novela posílila pozici ředitele a tím zvýšila právní jistoty třetích stran. Pomocí novely byla blíže specifikována forma orgánů.

Obecně prospěšná společnost definována v § 2 odst. 1 zákona č. 248/1995 Sb. jako právnická osoba, která *poskytuje veřejnosti obecně prospěšné služby za předem stanovených a pro všechny uživatele stejných podmínek a její hospodářský výsledek (zisk) nesmí být použit ve prospěch zakladatelů, členů jejích orgánů nebo zaměstnanců a musí být použit na poskytování obecně prospěšných služeb, pro které byla o. p. s. založena*. Ve výše uvedené definici narážíme na zákonem nedefinovaný pojem a tím jsou obecně prospěšné služby. Petr Kočí a kolektiv tyto služby definuje jako „*služby, jež směřují k dosažení obecného blaha*

zejména na poli humanitárním, kulturním, ekologickém, sociální péče, sportu, tělovýchovy, vědy, vzdělávání, zdravotnictví, ochrany života, zdraví osob a ochrany zvířat.“⁴

Kromě obecně prospěšných služeb (hlavní činnosti) může OPS vytvářet i doplňkovou činnost „*za podmínky, že doplňkovou činností bude dosaženo účinnějšího využití prostředků OPS a zároveň tím nebude ohrožena kvalita, rozsah a dostupnost obecně prospěšných služeb.*“⁵ Cíl doplňkové činnosti je vytvářet zisk, který bude následně použit ve prospěch hlavní obecně prospěšné činnosti. OPS se nesmí zapojit do podnikání jiných osob. Nejčastějšími zástupci z řad OPS jsou školská, lékařská, humanitární a kulturní zařízení. Ke konci roku 2012 bylo v ČR registrováno přibližně 2 200 obecně prospěšných společností, tímto počtem se obecně prospěšné společnosti řadí mezi méně početné formy neziskových organizací.

a) Založení

Dříve než konkrétní OPS vznikne, musí proběhnout založení. **Založení** je proces, při kterém zakladatelé (fyzické osoby, právnické osoby nebo Česká republika) sepiší zakládací smlouvu a požádají o zápis do rejstříku OPS. V případě, že je zakladatel jediný, založí se OPS notářsky ověřenou zakládací listinou.

Zakládací smlouva nebo listina musí obsahovat následující náležitosti podle § 4 odst. 2 zákona č. 248/1995 Sb.:

- *název, sídlo a identifikační číslo osoby zakladatele, jde-li o právnickou osobu, nebo jméno, popřípadě jména a příjmení, rodné číslo, popřípadě datum narození zahraničního zakladatele, nebylo-li rodné číslo přiděleno, a trvalý pobyt zakladatele, jde-li o fyzickou osobu,*
- *název a sídlo obecně prospěšné společnosti,*
- *druh obecně prospěšných služeb, které má obecně prospěšná společnost poskytovat,*
- *podmínky poskytování jednotlivých druhů obecně prospěšných služeb,*
- *dobu, na kterou se obecně prospěšná společnost zakládá, pokud není založena na dobu neurčitou,*

⁴ KOČÍ, Petr a kol. Meritum Nevýdělečné organizace 2012. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. str. 32.

⁵ Zákon č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech. § 17, odst. 1.

- *jméno, popřípadě jména a příjmení, rodné číslo, u cizích státních příslušníků datum narození, nebylo-li rodné číslo přiděleno, a trvalý pobyt členů správní rady,*
- *jméno, popřípadě jména a příjmení, rodné číslo a trvalý pobyt ředitele obecně prospěšné společnosti (dále jen „ředitel“); u cizince jméno, popřípadě jména a příjmení, rodné číslo, datum narození, nebylo-li rodné číslo přiděleno, bydliště v cizině a adresu místa pobytu na území České republiky,*
- *jméno, popřípadě jména a příjmení, rodné číslo a trvalý pobyt členů dozorčí rady; u cizince jméno, popřípadě jména a příjmení, rodné číslo, datum narození, nebylo-li rodné číslo přiděleno, bydliště v cizině a adresu místa pobytu na území České republiky,*
- *hodnotu a označení majetkových vkladů jednotlivých zakladatelů, jsou-li vkládány, u nepeněžitého vkladu určení jeho předmětu a ocenění odborným odhadcem,*
- *možnost odměňování a způsob stanovení výše odměny členů správní rady, členů dozorčí rady a ředitele.*

V zakládací listině nebo smlouvě by měly být zmíněny také konkrétní informace k volbě či odvolání členů orgánů OPS, jejich pravomoci a také postupy při likvidaci společnosti. Výše uvedené údaje může podrobněji obsahovat statut neziskové organizace. Pro založení OPS není stanovena hodnota základního jmění, kterou by musel zakladatel splatit před zahájením činnosti.

b) Vznik

Datum vzniku obecně prospěšné společnosti se rozumí datum zapsání společnosti do rejstříku OPS. Tomuto skutku předchází podání žádosti o zapsání OPS do rejstříku OPS a přiložení již zmiňované zakládací listiny nebo smlouvy příslušnému soudu. Všechny povinné informace, které se dle ZOPS § 5 odst. 3 zapisují do rejstříku, musí být aktuální, tedy v případě změny v údajích je nutno podat návrh na změnu k příslušnému soudu, který vede rejstřík OPS. Dnem vzniku přechází všechny jednací kompetence ze zakladatele na příslušné orgány.

c) Orgány

Mezi orgány obecně prospěšné společnosti patří ředitel, správní rada, popřípadě dozorčí rada. Problematika byla ve velké míře upravena novelou zákona o obecně prospěšných společnostech z roku 2010, která vešla v platnost 1. ledna 2011. Od tohoto data je přesně vymezena forma orgánů a také postavení ředitele jako statutárního orgánu, do doby před novelizací byla statutárním orgánem správní rada. Mezi další provedené změny patří například možnost přiznat členům orgánů finanční odměnu za výkon funkce. S nárokem na odměnu byla nově stanovena také povinnost pro ředitele a členy správní rady vykonávat svou funkci s péčí řádného hospodáře. Pojem péče řádného hospodáře se používá především u obchodních společností a lze jej „*chápat tak, že řádný hospodář činí právní úkony týkající se obchodní společnosti odpovědně a svědomitě a stejným způsobem pečuje o její majetek, jako kdyby šlo o jeho vlastní majetek.*“⁶

Ředitel „*řídí činnost obecně prospěšné společnosti a jedná jejím jménem.*“⁷ Právní jednání ředitele ve jménu OPS je neomezené. Ředitele lze zastoupit v právním jednání na základě plné moci. Ředitelem se může stát pouze „*fyzická osoba, která nebyla pravomocně odsouzena za úmyslný trestný čin a má způsobilost k právním úkonům.*“⁸

Správní rada musí mít počet členů vždy dělitelný třemi, minimálním počtem jsou tři členové. Pro každého člena správní rady platí stejné podmínky jako pro ředitele společnosti, tedy musí být bezúhonný a musí být způsobilý k právním úkonům. Funkční období je tříleté, ale lze po opětovném zvolení svou funkci zastávat znovu. Členství ve správní radě zaniká uplynutím funkčního období, úmrtím, odstoupením nebo odvoláním.

Správní rada vydává souhlas písemnou formou dle ZOPS § 13 odst. 1 především k nabývání, zcizování a zatěžování majetku, dále ve věcech spojených se založením jiné právnické osoby. Správní rada schvaluje rozpočet, účetní závěrku, výroční zprávu a také předmět doplňkové činnosti. Dále pak usnesením správní rady může být zrušena obecně prospěšná společnost a likvidační zůstatek může být přenesen na jinou OPS. V neposlední řadě správní rada jmenuje a odvolává ředitele, zároveň platí, že ředitel nesmí být členem jak správní, tak dozorčí rady, stejně tak člen správní nebo dozorčí rady musí zastávat pouze jednu funkci v orgánech konkrétní OPS.

⁶ <http://www.epravo.cz/top/clanky/pojem-pace-radneho-hospodare-51419.html>

⁷ Zákon č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech. § 9a, odst. 1.

⁸ KOČÍ, Petr a kol. Meritum Nevýdělečné organizace 2012. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. str. 36.

Dozorčí rada je kontrolním orgánem dané OPS. Od roku 2011 je založení dozorčí rady ze zákona povinné pro všechny OPS. Do roku 2011 musela OPS splňovat jednu ze tří podmínek, aby byla nucena založit dozorčí radu. Pro dozorčí radu platí ve věcech ustanovení a členství stejná pravidla jako pro správní radu.

„Dozorčí rada přezkouvává řádnou a mimořádnou účetní závěrku a výroční správu OPS, nejméně jedenkrát ročně podává zprávu řediteli a správní radě o výsledcích kontrolní činnosti, dohlíží na to, že OPS vyvíjí činnost v souladu se zákony a zakládací listinou obecně prospěšné společnosti.“⁹

V čele jednotlivých rad stojí předseda správní nebo dozorčí rady, ten svolává a řídí jednání rady. Volení a odvolávání členů správní a dozorčí rady má ve své režii zakladatel, pokud v zakládací listině neuvedl jinak. Při hlasování má každý hlas člena stejnou váhu. V případě, že při rozhodování dosáhnou daná stanoviska shodného počtu hlasů, rozhoduje hlas předsedy rady. Rada je usnášeníschopná při účasti nadpoloviční většiny a k rozhodnutí je třeba většinový souhlas přítomných členů. V praxi se mohou objevit i odlišné modely pro rozhodování orgánů, ty musí být uvedeny v zakládací listině.

d) Zrušení a zánik

Problematika je řešena zákonem č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech. Konkrétně v § 7 odstavci 1 je uvedeno, že *obecně prospěšná společnost zaniká dnem výmazu z rejstříku*. Zániku předchází proces zrušení. Důvody pro zrušení jsou uvedeny v § 8 odstavci 1:

- *uplynutím doby, na kterou byla založena,*
- *dosažením účelu, pro který byla založena,*
- *dnem uvedeným v rozhodnutí správní rady o zrušení obecně prospěšné společnosti,*
- *vnitrostátní fúzi (je možná pouze s jinou OPS) nebo rozdělením,*
- *dnem uvedeným v rozhodnutí soudu o zrušení obecně prospěšné společnosti, jinak dnem, kdy toto rozhodnutí nabude právní moci,*
- *prohlášením konkursu na její majetek.*

OPS může být zrušena také soudem na návrh zakladatele, státního orgánu nebo osoby, která osvědčí právní zájem. V případě že obecně prospěšná společnost je zrušena

⁹ Zákon č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech. § 16. odst. 1.

s likvidací, musí správní rada určit likvidátora. Likvidátor ověří, jestli byl zakladatel informován nejméně 2 měsíce před zahájením rušení OPS. Dále likvidátor vyzve věřitele, aby se přihlásili o svá práva a pohledávky, a následně zveřejní vstup OPS do likvidace a oznámí tuto skutečnost příslušné obci dle sídla firmy a příslušnému finančnímu úřadu. Následuje zpeněžení jen té části majetku, která je nutná pro splnění závazků. Do 30 dnů po likvidaci bude podán příslušnému soudu návrh na výmaz společnosti z rejstříku OPS.

OPS si může ve své zakládací listině stanovit jinou OPS, na kterou připadne likvidační zůstatek, v případě že tak nestanoví, přechází likvidační zůstatek na obec, ve které sídlí. V případě že je zřizovatelem stát nebo kraj, přechází likvidační zůstatek na zřizovatele.

2.3.2. Občanská sdružení

Koncem roku 2012 bylo v evidenci ministerstva vnitra zaregistrováno přes 87 tisíc občanských sdružení, což je nejvíce ze všech forem neziskových organizací. Těžko odhadnout, kolik občanských sdružení je dodnes opravdu aktivních, i přesto se bude jednat o vysoké číslo. Hlavním důvodem pro tak vysoký počet je velmi snadná registrace občanského sdružení bez jakéhokoliv majetkového vkladu a také bez poplatku za registrační řízení. Pro srovnání u OPS může být částka za založení společnosti v rozsahu od 3 000 Kč do 10 000 Kč podle struktury. K prvenství v počtu neziskových organizací přispívá také fakt, že se jedná o nejstarší formu neziskových organizací v České republice.

Občanská sdružení (dále také OS) jsou právnickými osobami s právnickou subjektivitou. Hlavní legislativní úprava pro OS je zákon č. 40/1994 Sb., občanský zákoník (dále také OZ) a zákon č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů (dále také ZSO).

Nejčastějšími zástupci OS jsou svazy, sportovní kluby a odborové organizace. V porovnání s obecně prospěšnými společnostmi mají občanská sdružení mnohem větší svobodu ve tvoření svého vnitřního systému (např. orgánů, jednacího řádu a podobně) a jsou postaveny na členské základně. Hlavní výhodou je nižší stupeň byrokracie a jednoduchost vedení občanského sdružení. OS nepodléhá auditu a ani nemá povinnost sestavovat výroční zprávu. Jako nevýhody bychom uvedli, že OS nemohou vytvářet vedlejší výdělečnou činnost, dále mají nižší transparentnost a tím i nižší důvěryhodnost ze strany veřejnosti, což může mít neblahý vliv na financování OS.

Kromě rozdílů ve struktuře je zásadním rozdílem mezi OPS a OS cíl, pro který byly zřízeny. U OPS se předpokládá, že její služby budou poskytovány veřejnosti. Na rozdíl u občanských sdružení jsou hlavní služby směřovány na vlastní členy sdružení. V případě, že občanské sdružení začne poskytovat své služby veřejnosti, dostává se do rozporu se zákonem o sdružování občanů. Jasně řešení této situace bylo dáno zákonem č. 68/2013 Sb., o změně právní formy občanského sdružení na obecně prospěšnou společnost, který vešel v účinnost 1. dubna 2013. Sdružení může změnit svou právní formu na obecně prospěšnou společnost se souhlasem všech členů sdružení. V případě ospravedlnitelných důvodů může souhlas člena nahradit rozhodnutí soudu. Dnem zápisu transformovaného občanského sdružení do rejstříku OPS zaniká členství všech členů.

a) Vznik

Občanská sdružení vznikají registrací. **Návrh na registraci** ministerstvu vnitra předkládá přípravný výbor, který tvoří nejméně tři osoby, z nichž jedna musí být starší 18 let. Návrh na registraci musí obsahovat základní informace o členech přípravného výboru (jména, příjmení, rodná čísla, bydliště členů a jejich podpisy). Další povinností je určit v návrhu na registraci osobu přípravného výboru, která je oprávněna jednat jménem přípravného výboru.

Stanovy jsou základním dokumentem OS, ve kterém musí být dle § 6 odst. 2 ZSO uvedeno:

- *název sdružení,*
- *sídlo,*
- *cíl jeho činnosti,*
- *orgány sdružení, způsob jejich ustavování, určení orgánů a funkcionářů oprávněných jednat jménem sdružení,*
- *ustanovení o organizačních jednotkách, pokud budou zřízeny a pokud budou jednat svým jménem,*
- *zásady hospodaření.*

Stanovy musí být aktuální a v případě, že bude provedena změna ve výše uvedených údajích, musí být tyto změny oznámeny písemně ministerstvu vnitra do 15 dnů od schválení změny.

b) Orgány

Občanské sdružení si ve svých stanovách určí svou organizační strukturu.

c) Zrušení a zánik

Názory na stanovení přesného dne zániku OS se rozcházejí, protože není zákonem přesně stanoveno, jestli OS zaniká rozhodnutím statutárního orgánu, nebo zaniká výmazem z příslušného rejstříku. V každém případě musí zániku předcházet majetkové vypořádání s věřiteli. Není-li možné, aby sdružení splnilo své závazky, přechází do insolvenčního řízení. Důvodem zániku může být dobrovolné rozpuštění nebo sloučení s jiným občanským sdružením. O zániku rozhoduje ten, kdo je uveden ve stanovách, popřípadě nejvyšší orgán OS. Ministerstvo vnitra do patnácti dnů od rozhodnutí musí obdržet oznámení o zániku. Ministerstvo vnitra může sdružení rozpustit v případě, že OS porušuje základní principy pro vytváření činnosti občanského sdružení a také v případě, že členství není dobrovolné, nebo OS vyvíjí činnost politických stran nebo církevních institucí nebo vykonává funkci státního orgánu.

2.3.3. Nadace a nadační fondy

Nadace a nadační fondy mají shodnou většinu všech právních nařízení, proto si dovoluujeme spojit tyto dvě formy neziskového sektoru do jedné podkapitoly. Nadace „Nadání“ je nejstarší nadace na našem území, vznikla 25. ledna 1904 a funguje s přerušením do dnešní doby. Zákony se v průběhu skoro sto dvaceti let mnohokrát změnily. Dnešní podobu nadací upravuje zákon č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech, ve znění pozdějších předpisů (dále také ZNNF). ZNNF vstoupil v platnost 1. ledna 1998. Zákon rozdělil tehdejší nadace do dvou forem – nadačních fondů a nadací. Před vstupem nového zákona v platnost bylo v ČR registrováno 5238 nadací. Na konci roku 1998 bylo registrováno pouze 55 nadací a 71 nadačních fondů. Mnoho nadací se po roce 1998 transformovalo také na OPS, tento případ nastal také u společnosti PORG – gymnázium a základní škola, o.p.s. Výrazný pokles je zapříčiněn především striktnějšími pravidly jak pro nadační fondy, tak hlavně pro nadace. V červnu 2012 bylo v ČR zřízeno 458 nadací a 1278 nadačních fondů.

Zákon č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech, v § 1 odstavci 1. charakterizuje tyto právnické osoby jako „účelová sdružení majetku zřízená a vzniklá podle tohoto zákona pro dosahování obecně prospěšných cílů. Obecně prospěšným cílem je zejména rozvoj duchovních hodnot, ochrana lidských práv nebo jiných humanitárních hodnot, ochrana přírodního prostředí, kulturních památek a tradic a rozvoj vědy, vzdělání, tělovýchovy a sportu.“

Zásadním rozdílem mezi OPS a nadacemi, popřípadě nadačními fondy je jejich účel. Nadace kumulují majetek od dárců, aby ho následně rozdělily tam, kde je potřeba. OPS se zabývá přímo obecně prospěšnými činnostmi, které se snaží vytvářet vlastní aktivitou. Podobným prvkem pro všechny je snaha získat co nejvíce finančních prostředků pro vykonávání „dobra“.

Hlavními rozdíly mezi nadacemi a nadačními fondy je nadační jmění. U nadací nesmí nadační jmění klesnout pod 500 000 Kč, ale u nadačního fondu není hranice nadačního jmění stanovena. Výhodou nadací je možnost mít v nadačním jmění podíl na podnikání akciových společností, následné výnosy z nadačního jmění jsou osvobozeny od daně z příjmů. Na druhou stranu každá nadace si musí nechat ověřit účetní závěrku auditorem, což může znamenat mnohem vyšší náklady v porovnání se zdaněním výnosů z minimálního (500 000 Kč) nadačního jmění. Z toho vyplývá, že právní forma nadace je vhodná pro subjekty, které jsou schopny vnést do nadace několikamilionové nadační jmění, v opačném případě je výhodnější zřídit nadační fond.

a) Zřízení

Proces zřízení nadací a nadačních fondů je velmi podobný jako u založení obecně prospěšných společností. Kromě zakládací smlouvy či listiny lze ale nadaci a nadační fond založit také závětí. Zakládací smlouva či listina má vymezený svůj obsah obdobně jako smlouva či listina u OPS.

b) Vznik

Zřizovatel podává návrh na zápis nadace nebo nadačního fondu do nadačního rejstříku, ten je vedený příslušným soudem. Následně „nadace nebo nadační fond vzniká dnem zápisu do nadačního rejstříku.“¹⁰ Důležitou součástí nadačního rejstříku, ale hlavně vnitřních předpisů je **statut** nadace nebo nadačního fondu, ten „upravuje postup pro jednání

¹⁰ Zákon č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech. § 5, odst. 1.

orgánů nadace nebo nadačního fondu, podmínky pro poskytování nadačních příspěvků, popřípadě okruh osob, kterým je lze poskytovat, způsob, jakým se nadační příspěvky poskytují.“¹¹ Statut musí být vydán správní radou do 30 dnů od vzniku nadace nebo nadačního fondu.

c) Orgány

Správní rada je statutárním orgánem nadace nebo nadačního fondu. Správní rada spravuje majetek, řídí činnost právnického subjektu a rozhoduje o všech záležitostech. Nejméně může mít správní rada 3 členy, a nestanoví-li zakládací listina jinak, musí být počet členů dělitelný třemi. Ostatní ustanovení jsou obdobná jako u OPS.

Dozorčí rada musí být zřízená, je-li nadační jmění nebo majetek nadačního fondu ve vyšší hodnotě než pět milionů korun českých. Jedná se o kontrolní orgán, který by měl dohlížet na fungování nadace nebo nadačního fondu v souladu se stanovami a právními předpisy. Ostatní ustanovení jsou shodná s ustanoveními správní rady.

V případě, že nadace nebo nadační fond nemají zákonnou povinnost zřídit dozorčí radu, je nutné jmenovat **revizora**, který plní funkci dozorčí rady.

d) Zrušení a zánik

Dnem výmazu z rejstříku zaniká nadační fond nebo nadace. „*Zániku nadace nebo nadačního fondu předchází jejich zrušení s likvidací nebo bez likvidace, přechází-li jejich majetek sloučením na jinou nadaci nebo nadační fond.*“¹² Důvodem pro správní radu ke zrušení nadace nebo nadačního fondu může být dosažení obecně prospěšného cíle nebo vyčerpání majetku. Dle § 7 odst. 5 ZNNF může nadaci nebo nadační fond zrušit také soud a to v několika případech hrubého porušení zákona.

¹¹ Zákon č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech. § 4, odst. 1.

¹² Zákon č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech. § 7, odst. 1.

2.3.4. Politické strany a politická hnutí

Hlavním právním předpisem pro politické strany a hnutí je zákon č. 424/1991 Sb., o sdružování v politických stranách a politických hnutích (dále také ZPS). Důvodem pro vznik tohoto ustanovení je umožnění občanům podílet se na politickém životě společnosti. Členem politické strany nebo politického hnutí může být pouze občan starší 18 let a nesmí být současně ve více než jedné straně nebo hnutí. Rozdíly mezi politickou stranou a hnutím lze vnímat pouze z politologického hlediska, z hlediska právní legislativy není rozdíl definován. Z tohoto důvodu budeme mít v následujících odstavcích pod pojmem politická strana na mysli jak politickou stranu, tak politické hnutí.

a) Vznik

Politická strana vzniká vždy registrací. Není třeba tedy souhlasu státního orgánu. Návrh na registraci sepiše přípravný výbor. V přípravném výboru musí být minimálně tři občané. Všichni členové musí být starší 18 let. K návrhu na registraci přiloží přípravný výbor také petici za vznik strany podepsanou alespoň tisícem občanů. Další součástí návrhu na registraci jsou stanovy politické strany. Ve stanovách musí být uvedeny zejména základní informace o názvu a zkratce strany, o sídle, o programových cílech a o vnitřních ustanoveních. Návrh na registraci se podává ministerstvu vnitra, které vede rejstřík politických stran a hnutí. Ministerstvo v případě rozporu se ZPS může registraci zamítnout.

b) Orgány

Politické strany si zřizují své orgány podle stanov. Blíže tato problematika není v ZPS zmíněna, a proto je zřízení orgánů plně v kompetencích dané politické strany.

c) Zrušení a zánik

Zrušení politické strany může vzejít z vlastního rozhodnutí nebo z rozhodnutí soudu. Soud má také právo pozastavit činnost politické strany za podmínek, že poruší ZPS nebo vlastní stanovy. Dnem výmazu z rejstříku politická strana zaniká. Příslušný orgán politické strany předloží ministerstvu vnitra do deseti dnů od zrušení strany návrh na výmaz politické strany z příslušného rejstříku. V případě, že nepřechází veškerý majetek a závazky na právního nástupce, podává návrh na výmaz likvidátor, a to do deseti dnů od skončení likvidace.

2.3.5. Církvé a náboženské společnosti

Právní úpravou je zákon č. 3/2002 Sb., o církvích a náboženských společnostech. U církví a náboženských společností nejsou rozdíly charakterizovány zákonem, proto v následujícím textu budeme pod pojmem církev brát v úvahu jak církev, tak náboženskou společnost. Církev stojí na principech svobodného náboženského vyznání. Církev se tedy dají chápat jako dobrovolné společenství osob stejné víry.

a) Vznik

Církev jsou právnické osoby, které vznikají dnem registrace u ministerstva kultury. Návrh na registraci podává přípravný výbor složený ze tří fyzických osob starších 18 let. Návrh musí obsahovat:

- *„základní charakteristiku církve a náboženské společnosti, jejího učení a poslání,*
- *zápis o založení církve a náboženské společnosti na území České republiky,*
- *v originále podpisy 300 zletilých občanů České republiky nebo cizinců s trvalým pobytem v České republice hlásících se k této církvi a náboženské společnosti, s uvedením jejich osobních údajů podle tohoto zákona a s uvedením totožného textu na každém podpisovém archu, který uvádí plný název církve a náboženské společnosti, sbírající podpisy pro účel její registrace, a z něhož je patrné, že podpisový arch je podepisován pouze osobou hlásící se k této církvi a náboženské společnosti,*
- *základní dokument církve a náboženské společnosti.“¹³*

Základní dokument musí obsahovat zejména základní informace o církvi, jako jsou: název, poslání, sídlo, organizační struktura, členové orgánů, práva a povinnosti členů církve.

b) Orgány

Církev si svou organizační strukturu určí sama v základním dokumentu.

¹³ Zákon č. 3/2002 Sb., o církvích a náboženských společnostech. § 10, odst. 2.

c) Zrušení a zánik

Ministerstvo kultury zruší církev vlastním rozhodnutím v případě, že církev vyvíjí činnost v rozporu s právním řádem, dále na základě žádosti církve. Daná církev zaniká dnem výmazu z rejstříku církví.

2.3.6. Školské právnické osoby

Hlavní právní úpravou je zákon č. 561/2004 Sb., školský zákon, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ŠZ). V oblasti školství se můžeme setkat s více typy právnických osob, kromě OPS to mohou být také obchodní společnosti, školské právnické osoby (dále jen ŠPO) nebo příspěvkové organizace (dále jen PO).

Zásadním rozdílem mezi ŠPO a PO je zřizovatel. U PO může být zřizovatel pouze z veřejného sektoru (ministerstvo, kraj, obec). U ŠPO může být zřizovatelem kromě veřejného sektoru také soukromý sektor. ŠPO má v ŠZ přesně definovanou hlavní činnost. U PO se může vyvíjená činnost skládat ze vzdělávací činnosti a také jiné činnosti podle uvážení zřizovatele. PO nemá k dispozici vlastní majetek, ale pouze nakládá se svěřeným majetkem od svého zřizovatele. Výjimka je pouze v případě, že zřizovatel převede na školu svůj majetek, popřípadě dá oprávnění PO přijímat dary vlastním jménem. ŠPO sice může mimo jiné disponovat vlastním majetkem, ale jen v rámci školského zákona, který je na ŠPO velmi přísný.

Z předešlého odstavce je patrné, že u příspěvkových organizací má hlavní slovo zřizovatel. Oproti tomu školské právnické osoby nejsou tolik závislé na svém zřizovateli, ale musí se řídit poměrně striktním školským zákonem.

2.3.7. Obchodní společnosti

V případě, že jsou obchodní společnosti zřízené za jiným účelem, než je podnikání, mají také právo podílet se na neziskovém sektoru, většinou však nedosáhnou na stejné úlevy jako neziskové organizace. Obchodní společnosti se řídí obchodním zákoníkem (zákon č. 513/1991 Sb.). Hlavní nevýhodou jsou mnohem vyšší zřizovací výdaje, do kterých vstupuje také základní kapitál, který musí jak s.r.o., tak a.s. složit dřív, než jsou založeny. Výhodou by

mohla být menší byrokracie vůči obchodním společnostem a částečně i vyšší důvěra z řad veřejnosti, i přesto však mnoho obchodních společností nezřízených za účelem podnikání dnes nenajdeme. Toto by se mohlo změnit v případě nového občanského zákoníku, se kterým vejde v platnost také nový zákon o obchodních korporacích. Od 1. ledna 2014 by mohla postačit k založení s.r.o. jedna koruna.

2.4. Budoucí směřování neziskového sektoru

Daňová a účetní legislativa pro neziskové organizace by zasloužila kompletní novelizaci. Prvním krokem ke zkvalitnění systému je nový občanský zákoník (zákon č. 89/2012 Sb.), který je již schválen a měl by vejít v účinnost dnem 1. ledna 2014. Nový občanský zákoník se mimo jiné zmiňuje o **statusu veřejné prospěšnosti**, podstatou statusu je definovat neziskový sektor a dále na základě udělení statusu poskytovat daňová a jiná zvýhodnění. Konkrétními podmínkami, které musí právnická osoba splnit, aby jí byl status přidělen, by se měl zabývat zákon o statusu veřejné prospěšnosti, který je zatím pouze ve fázi návrhu. Zatím neexistuje ani daňový zákon, který by s veřejně prospěšným statutem dále pracoval. U nového občanského zákoníku je běžné, že odkazuje na zákony, které zatím nejsou schváleny a některé dokonce ani vytvořeny. Z tohoto důvodu proběhlo několik iniciativ, které se snaží účinnost nového občanského zákoníku posunout. Zatím všechny tyto iniciativy byly zamítnuty.

Nový občanský zákoník již nepočítá s většinou v této práci zmiňovaných právních forem v neziskovém sektoru, ale nově zavádí tři základní právní formy, které budou nahrazovat výše zmiňované.

- a) **Korporace** jsou právnické osoby tvořené osobními složkami. Mezi korporace patří tzv. **spolek**, který nahrazuje především občanská sdružení. Nový občanský zákoník, konkrétně v § 210 až § 302, vychází ze zákona o sdružování občanů a dále jej rozvíjí. Základní charakteristika spolků je proto podobná jako u občanských sdružení.
- b) **Fundace** jsou právnické osoby tvořené majetkem, určeným ke konkrétnímu účelu. Fundace mohou mít formu **nadace** nebo **nadačního fondu**. Občanský zákoník (konkrétně § 303 – § 401) se opět opírá o již vytvořený zákon o nadacích a nadačních fondech.

c) **Ústav** je právnický subjekt, který provozuje společensky užitečnou činnost. Výsledky činnosti jsou všem k dispozici za předem stanovených podmínek. Z definice lze vyzorovat podobnost právě s nyní užívanými obecně prospěšnými společnostmi. Ústav kombinuje majetkovou podstatu z fundací a osobní prvek ze spolků. Na rozdíl od spolků není povinná členská základna, jelikož rozhodování probíhá hierarchickými postupy. Stejně jako u OPS patří mezi orgány ředitel, správní rada a dozorčí rada. Také ostatní ustanovení jsou velmi podobná s ustanoveními ze zákona o obecně prospěšných společnostech.

Novým občanským zákoníkem se ruší zákon o OPS. Proto obecně prospěšné společnosti po 31. prosinci 2013 již nemohou vznikat. OPS založené do konce roku 2013 budou nadále fungovat podle právní úpravy, podle které vznikly (ZOPS), nebo mohou být transformovány na ústav, nadaci nebo nadační fond.

Na první pohled se může zdát, že nový občanský zákoník moc nového nepřinese. Z důvodové zprávy k občanskému zákoníku vyplývá, že se jedná především o harmonizaci českých zákonů s evropskými standardy. Nejvýraznějším krokem kupředu bude definování statusu veřejné prospěšnosti, který by přispěl k efektivnějšímu čerpání dotací a výhod pro neziskový sektor. Doufejme, že další zákony, které budou navazovat na nový občanský zákoník, na sebe nenechají dlouho čekat.

3. Účetnictví nevýdělečných organizací se zaměřením na obecně prospěšnou společnost

3.1. Charakteristika účetnictví

Účetnictví lze definovat jako systém záznamů, které slouží ke sledování majetku, závazků a výsledků hospodaření za danou účetní jednotku. Účetní jednotka je subjekt, který podle právní legislativy musí vést účetnictví. Přeneseně lze říci, že „*předmětem účetnictví je majetek a jeho změny.*“¹⁴ „*Úkolem účetnictví je věrně a poctivě zaznamenat ekonomickou realitu (podnikatelského) subjektu a poskytovat ekonomické informace uživatelům, aby mohli přijímat správná rozhodnutí.*“¹⁵

Účetnictví musí být řízeno podle všeobecných účetních zásad:

- zásada věrného a poctivého zobrazení skutečnosti,
- zásada nepřetržitého trvání účetní jednotky,
- zásada periodicity zjišťování výsledků hospodaření a finanční situace účetní jednotky,
- zásada oceňování v historických cenách,
- zásada stálosti metod účetnictví,
- zásada opatrnostní,
- zásada návaznosti účtu aktiv a pasiv,
- zásada vzájemného zúčtování,
- zásada přednosti obsahu před formou.

3.2. Právní legislativa účetnictví v ČR

Zákon č. 562/1991 Sb., o účetnictví (dále také ZÚ), upravuje rozsah a způsob účetnictví, požadavky na průkaznost účetnictví a také podmínky zjišťování účetních záznamů pro potřeby státu. V § 1 odst. 2 ZÚ jsou vyjmenovány účetní subjekty, které se řídí tímto zákonem. Především jsou to právnické osoby, které mají sídlo na území České republiky, do této skupiny se řadí také obecně prospěšné společnosti, a proto se řídí zákonem o účetnictví stejně jako ostatní neziskové

¹⁴ KOLEKTIV AUTORŮ. Účetnictví podnikatelů. 1. vyd. Ostrava: Ediční středisko VŠB-TU Ostrava, 2011. str. 3.

¹⁵ KOLEKTIV AUTORŮ. Účetnictví podnikatelů. 1. vyd. Ostrava: Ediční středisko VŠB-TU Ostrava, 2011. str. 3.

organizace, kapitálové společnosti (a.s., s.r.o., k.s.), organizační složky státu a také fyzické osoby, které jsou zapsány v obchodním rejstříku.

Z dříve uvedeného vyplývá, že je mnoho účetních jednotek, které mají různá specifika v účtování, ale řídí se stejným zákonem o účetnictví. Z toho důvodu je právní legislativa dále upravena specifickými **prováděcími vyhláškami k zákonu o účetnictví** zvlášť pro podnikatelské subjekty, pojišťovny, finanční instituce, organizační složky státu a neziskové subjekty. Obecně prospěšné společnosti účtují v podvojném účetnictví a nebyly zřízeny za účelem podnikání, proto spadají do skupiny neziskových organizací, které se řídí vyhláškou č. 504/2002 Sb. Tato vyhláška, obdobně jako ostatní prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví, stanovuje:

- *rozsah a způsob sestavování účetní závěrky,*
- *uspořádání, označování a obsahové vymezení položek majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv v účetní závěrce,*
- *uspořádání, označování a obsahové vymezení nákladů a výnosů a výsledku hospodaření v účetní závěrce,*
- *uspořádání a obsahové vymezení vysvětlujících a doplňujících informací v příloze účetní závěrky,*
- *směrnou účtovou osnovu,*
- *účetní metody,*
- *metodu přechodu z jednoduchého účetnictví na účetnictví.¹⁶*

České účetní standardy (dále také ČÚS) rozvíjí prováděcí vyhlášky a především se zabývají konkrétními účetními postupy. ČÚS nepatří mezi právní předpisy, a proto jejich dodržování není závazné. Avšak subjekty, které se řídí standardy, mají jistotu, že účtují v souladu s účetními metodami. České účetní standardy pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání a řídí se podle vyhlášky č. 504/2002 Sb., se označují čísly 401 až 414. Standardy vešly v platnost 1. ledna 2004 a poslední aktualizace vstoupila v účinnost 1. ledna 2006. Níže jsou uvedeny všechny ČÚS, které se vztahují mimo jiné také k obecně prospěšným společnostem.

- ČÚS 401 – Účty a zásady účtování na účtech – zabývá se pojmy: okamžik uskutečnění účetního případu; časové rozlišení a účtový rozvrh.

¹⁶ Vyhláška č. 504/2002 Sb. § 1.

- ČÚS 402 – Otevírání a uzavírání účetních knih – zabývá se použitím počátečního a konečného účtu rozvažného a následným schválením a rozdělením zisku, popřípadě pokrytím ztráty.
- ČÚS 403 – Inventarizační rozdíly – hlavním tématem je postup zjišťování a účtování rozdílů, ke kterým došlo při inventarizaci.
- ČÚS 404 – Kurzové rozdíly
- ČÚS 405 – Deriváty – standard se zabývá oceňováním a účtováním derivátů.
- ČÚS 406 – Operace s cennými papíry a podíly
- ČÚS 407 – Opravné položky k pohledávkám, rezervy a pohledávky po lhůtě splatnosti
- ČÚS 408 – Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry – zabývá se oceňováním a postupem účtování na analytických účtech finančního majetku a krátkodobých závazků.
- ČÚS 409 – Dlouhodobý majetek – tento standard se zabývá rozsáhlou problematikou pořízování, oceňování, odpisování, pronajímání a vyřazování dlouhodobého majetku.
- ČÚS 410 – Zásoby – zaměřuje se na jednotlivé složky, jimiž mohou být zásoby tvořeny. Problematika zahrnuje jejich oceňování a následné zaúčtování.
- ČÚS 411 – Zúčtovací vztahy
- ČÚS 412 – Náklady a výnosy – zabývá se účtovým rozvrhem a dělením všech nákladů a výnosů do jednotlivých účtových skupin.
- ČÚS 413 – Vlastní zdroje a dlouhodobé závazky
- ČÚS 414 – Přejed z jednoduchého účetnictví na účetnictví

Podnikatelé se, stejně jako OPS, řídí zákonem o účetnictví. Dále se řídí specifickou vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádí některá ustanovení zákona o účetnictví. České účetní standardy pro podnikatele jsou označeny vzestupně čísla 001 až 023.

Při zjišťování základu daně se postupuje podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. Také ostatní daňové zákony jsou shodné jak pro podnikatelský sektor, tak pro neziskové organizace.

3.3. Formy účetnictví

Do konce roku 2003 se používaly dvě formy účetnictví – podvojně a jednoduché. Od 1. ledna 2004 byl pojem podvojně účetnictví upraven pouze na účetnictví a definice jednoduchého účetnictví byla ze zákona o účetnictví vypuštěna, i přesto je tento pojem v § 38a stále zmiňován.

3.3.1. Jednoduché účetnictví

V jednoduchém účetnictví se používá peněžní deník, kniha závazků a pohledávek a pomocné knihy. Na tomto základě bychom mohli jednoduché účetnictví vzdáleně přirovnat k daňové evidenci u fyzických osob.

Podle zákona o účetnictví mohly vést do konce roku 2003 jednoduché účetnictví občanská sdružení, církve, nadační fondy a sdružení právnických osob v případě, že nepřekročily hranici šesti milionů korun pro své příjmy. OPS měly také možnost vést jednoduché účetnictví, a to v případě, že neprovozovaly doplňkovou činnost a příjmy za předchozí období nebyly vyšší než tři miliony korun. V zákoně o účetnictví ve znění od 1. ledna 2008, konkrétně v § 38a, je zmíněno, že občanská sdružení, církve a honební společenství mohou pokračovat ve vedení jednoduché účetnictví v případě, že nepřekročí hranici příjmů stanovenou na tři miliony korun. V případě, že se účetní jednotka rozhodne pokračovat v jednoduchém účetnictví a splňuje danou podmínku, postupuje ve vedení jednoduchého účetnictví dle zákona o účetnictví v platném znění k datu 31. prosince 2003 a prováděcí vyhláškou č. 507/2002 Sb. Pro obecně prospěšné společnosti již možnost vést jednoduché účetnictví neexistuje.

3.3.2. Účetnictví

Z výše uvedeného vyplývá, že obecně prospěšné společnosti musí vést účetnictví, a to buď ve zjednodušeném, nebo plném rozsahu. Protože účetnictví neziskových organizací vychází ze stejného zákona, jako účetnictví podnikatelů, jsou základní postupy a principy účtování stejné. Je tedy nutné respektovat principy podvojnosti a souvztažnosti.

a) Zjednodušený rozsah

Účetnictví ve zjednodušeném rozsahu mohou podle § 9 odstavce 3 zákona o účetnictví vést kromě obecně prospěšných společností také následující formy nevýdělečných organizací:

- *občanská sdružení a jejich organizační jednotky, které mají právní subjektivitu,*
- *církve a náboženské společnosti nebo církevní instituce,*

- *honební společenstva,*
- *nadační fondy,*
- *společenství vlastníků jednotek,*
- *příspěvkové organizace, u nichž o tom rozhodne jejich zřizovatel,*
- *ostatní účetní jednotky, o nichž to stanoví zákon.¹⁷*

Zjednodušené účetnictví mohou vést také fyzické osoby. Avšak právnické osoby, které byly zřízeny za účelem podnikání, zjednodušené účetnictví vést nemohou.

Mezi hlavní výhody účtování ve zjednodušeném rozsahu patří možnost zaznamenávat účetní případy pouze v jedné souhrnné knize¹⁸ (tzv. americký deník), která spojuje účetní deník s hlavní knihou. Další výhodou je možnost uplatňovat zjednodušené metody účtování a oceňování a také sestavovat účetní závěrku ve zjednodušeném rozsahu. Zjednodušený rozsah účetní závěrky znamená méně podrobné dělení ve finančních výkazech (rozvaha, výkaz zisku a ztrát), čemuž také odpovídá méně podrobná účtová osnova rozdělena pouze do úrovně účtových skupin. V případě, že účetní jednotka musí mít ze zákona účetní závěrku ověřenou auditorem, je povinna vést účetnictví v plném rozsahu.

b) Plný rozsah

Účetnictví v plném rozsahu je základní forma vedení účetnictví a vedou jej všechny účetní jednotky, které nesplňují kritéria pro vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu. Účetní jednotka, účtující v plném rozsahu, musí vést kromě deníku (zaúčtování všech účetních případů za účetní období, seřazeno chronologicky) a hlavní knihy (uspořádání podle věcného hlediska) také knihy analytických účtů a knihy podrozvahových účtů. Všechny účetní jednotky účtující v plném rozsahu, mají povinnost sestavit účetní závěrku v plném rozsahu a dále si musí sestavit směrný účtový rozvrh, „v němž uvedou účty potřebné k zaúčtování všech účetních případů a k sestavení účetní závěrky v dané účetní jednotce,“¹⁹ z čehož plyne nutnost vést účtový rozvrh v členění na syntetické, popřípadě také analytické a podrozvahové účty.

¹⁷ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. § 9, odst. 3.

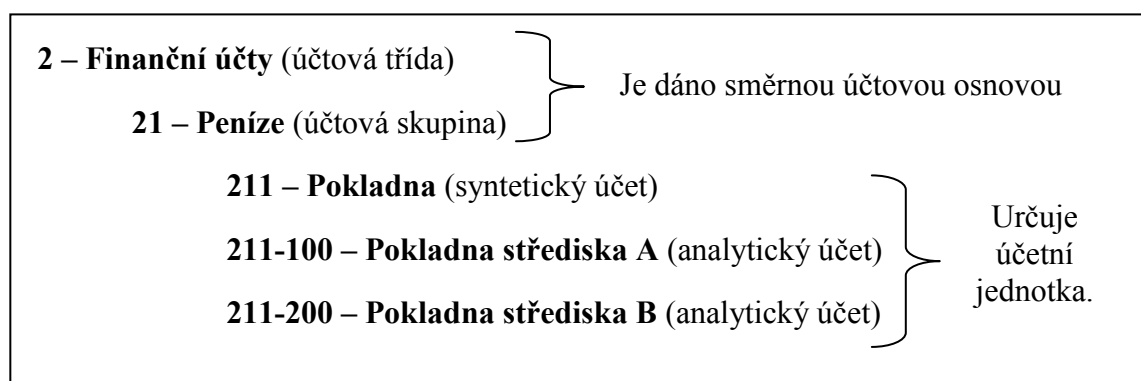
¹⁸ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. § 13a, odst. 1 b).

¹⁹ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. § 14, odst. 2.

3.4. Účetnictví nevýdělečných organizací se zaměřením na obecně prospěšnou společnost

Od roku 2005 platí, že „při vedení účetnictví v plném rozsahu účetní jednotka stanoví v účtovém rozvrhu uspořádání a obsah syntetických účtů v rámci účtových skupin směrné účtové osnovy.“²⁰ Směrná účtová osnova je součástí vyhlášky č. 504/2002 Sb. (příloha č. 3) a také je součástí bakalářské práce v příloze č. 1. Účty jsou v účtové osnově rozděleny do deseti účtových tříd a mnoha účtových skupin, pro lepší orientaci v účtovém rozvrhu si uveďme schéma 3.1.

Schéma 3.1. Dělení účtového rozvrhu.



Podnikatelé mají způsob dělení účtů stejný, ale směrná účtová osnova se liší, zákonitě se musí lišit také směrný účtový rozvrh. Na první pohled největšími odlišnostmi v účtových osnovách jsou účtové třídy 4, 7, 8 a 9. Neziskové organizace mají účtovou třídu 4 ponechanou volnou (dříve se zde účtovalo o nákladech), to znamená, že každá účetní jednotka si sama stanoví ve vnitřních předpisech, jestli účtovou třídu 4 využije a následně o čem v této třídě bude účtovat. Volnými třídami jsou také třídy 7 a 8. V účtové třídě 9 účtuje neziskový sektor o vlastním jmění, fondech, výsledku hospodaření, rezervách a o závěrkových a podrozvahových účtech. Na rozdíl od neziskových organizací mají podnikatelé volné třídy 9 a 8, ve kterých nejčastěji zachycují vnitropodnikové účetnictví. Účtová třída 7 je využívána k zachycení závěrkových a podrozvahových účtů. Kapitálové účty a dlouhodobé závazky podnikatelé účtují v účtové třídě 4.

V následujících odstavcích budeme uvádět postupy účtování v plném rozsahu pro neziskové organizace rozdělené podle účtových tříd. Většina postupu bude aplikovatelná na všechny neziskové organizace, které se řídí vyhláškou č. 504/2002 Sb., ale převážně se zaměříme na specifika v účtování obecně prospěšných společností, která vychází ze zákona č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech. Pro názornost použijeme příklady zaúčtování podle

²⁰ Vyhláška 504/2002 Sb. § 31, odst. 3.

nezávazného vzoru účtového rozvrhu se syntetickými účty. Nezávazný vzor účtového rozvrhu pro neziskové organizace je součástí přílohy (*příloha č. 2*).²¹

3.4.1. Účtová třída 0 – Dlouhodobý majetek

Obecně by se o dlouhodobém majetku dalo říci, že je to aktivum, jehož doba použitelnosti je delší než jeden rok. Dříve, než se dostaneme k samotnému účtování jednotlivých forem dlouhodobého majetku, je důležité zmínit několik zásadních informací přímo spojených s účetnictvím. Známe několik způsobů nabytí majetku, nejčastějším je koupě. Pro neziskové organizace je dalším častým způsobem nabytí majetku přijetí bezúplatně (darováním). Bezúplatné nabytí majetku se účtuje u neziskových organizací na vrub příslušného aktivního účtu vztahujícího se k pořízení majetku a ve prospěch vlastního jmění. U podnikatelů by tento případ byl zachycen ve prospěch účtu ostatních kapitálových fondů. Vytvoření majetku vlastní činností (tzv. aktivace) není pro obecně prospěšné společnosti příliš časté. Majetek lze také získat z titulu inventarizace, a to v případě zjištění přebytku, tento způsob nabytí majetku je typický pro oběžná aktiva. Dalším vstupem do společnosti může být například přepis majetku z fyzické osoby na společnost, což je častěji používané u kapitálových společnostech při jejich zakládání.

Po pořízení majetku následuje pro účetnictví velmi důležitý krok, a to stanovení vstupní ceny. Při ocenění se OPS řídí, stejně jako ostatní právnické osoby, zákonem o účetnictví, který požaduje ocenit majetek pořizovací cenou. Není-li známa pořizovací cena, je dalším způsobem ocenění reprodukční pořizovací cenou (dále také RPC). Jedná se o způsob ocenění majetku odhadem ceny, za kterou by byl majetek koupen v době, ve které je o majetku účtováno. U cenného majetku se doporučuje nechat si zpracovat znalecký posudek. OPS způsob ocenění RPC používá při bezúplatném nabytí nebo při inventarizačním kladném rozdílu u hmotného majetku. Dalším způsobem ocenění jsou vlastní náklady, ty se používají u majetku vyrobeného vlastní činností. Nutno podotknout, že do ocenění majetku vstupují také náklady, které byly vynaloženy na pořízení daného dlouhodobého majetku (například náklady za dopravu, instalaci apod.).

Dále je nutné se zmínit o odpisování dlouhodobého majetku. Odpisy jsou náklady, které vyjadřují opotřebení majetku. Je nutno rozlišovat účetní a daňové odpisy. Daňové odpisy se řídí zákonem o daních z příjmů. Majetek je postupně rozpouštěn do nákladů podle tabulek a vzorců, nikoliv podle skutečného opotřebení a zastarávání. Účetní odpisy by měly, na rozdíl od daňových,

²¹ SVOBODOVÁ, Jaroslava a kol. *Účtová osnova, české účetní standardy – pro účetní jednotky, u kterých hlavní předmětem činnosti není podnikání*. Olomouc: ANAG, 2012. 34 – 37 s.

lépe zachytit opravdové opotřebení a zastarání majetku. Z tohoto důvodu jsou pravidla pro účetní odpisy ponechána plně na rozhodnutí účetní jednotky, která by měla umět nejlépe odhadnout dobu životnosti majetku. Často se však stává, že pro zjednodušení účetních postupů se účetní odpisy řídí stejnými pravidly jako daňové. Tento postup není v rozporu se zákonem, ale nemusí vždy splňovat zásadu věrného a poctivého zobrazení majetku.

Dlouhodobý nehmotný majetek (dále také DNM) je obecně definován jako majetek, jehož doba použitelnosti nebo uchovatelnosti je delší než 1 rok. Při zachování účetního principu významnosti a principu věrného a poctivého zobrazení majetku si může OPS stanovit sama finanční hranici pro zařazení nehmotného majetku mezi dlouhodobý. Nejčastější formou DNM u obecně prospěšných společností je software. Dále se v účtové skupině 01 mohou objevit ocenitelná práva, výsledky výzkumu a vývoje a ostatní dlouhodobý nehmotný majetek, kam by například patřily, pro OPS nepříliš typické, emisní povolenky. Drobný dlouhodobý nehmotný majetek (DDNM) pořízen do konce roku 2002 byl až do vyřazení evidován na syntetickém účtu 018 v případě, že jeho cena byla v rozpětí mezi 7 000 Kč a 60 000 Kč. Po roce 2002 je v plné kompetenci obecně prospěšné společnosti zobrazení nově pořízeného drobného dlouhodobého nehmotného majetku v účetnictví. Nejčastěji se DDNM zachycuje na podrozvahových účtech v účtové třídě 9.

Neziskové organizace nemají povolené vytváření goodwill. Goodwill znamená dobré jméno společnosti, které se dá kvantifikovat jako rozdíl tržní ceny podniku a ocenění složek jeho majetku. Nejčastěji se používá při přebírání společnosti novým vlastníkem, což je u neziskových organizací téměř vyloučené. Dalším účtem, který bychom marně hledali v účtové skupině 01 u neziskových organizací, je účet zřizovacích výdajů. U podnikatelů slouží tento účet k zachycení všech výdajů spojených se založením společnosti do okamžiku vzniku. Tyto výdaje se daňově odepisují, v případě že suma zřizovacích výdajů překročí částku 60 000 Kč. U neziskových organizací se zřizovací výdaje „*zaúčtují jako první účetní zápis po otevření účetních knih v prvním účetním období při vzniku účetní jednotky. Uvádějí se ve výkazu zisku a ztrát v položkách nákladů, kterých se týkají.*“²² Do účetnictví tedy vstupují zřizovací výdaje jako náklady, nikoliv jako DNM. Ale z platné právní legislativy vyplývá, že se z daňového hlediska v případě překročení vstupní ceny může jednat o DNM, který se bude odepisovat stejně jako u podnikatelů.²³

Mezi **odpisovaný dlouhodobý hmotný majetek** (dále také DHM) patří vždy stavby bez ohledu na hodnotu ocenění. Neziskové společnosti si stejně jako podnikatelé stanovují hranici

²² Vyhláška č. 500/2002 Sb. § 26, odst. 10.

²³ MORÁVEK, Zdeněk. *Zřizovací výdaje u neziskové organizace* [online]. 2010. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d9433v12254-zrizovaci-vydaje-u-neziskove-organizace/>

vstupní ceny pro zařazení samostatné movité věci (např. automobil, počítač) a souboru movitých věcí (např. kancelářský nábytek) mezi dlouhodobý majetek. Tato benevolence je dána rozdíly, kdy například velké společnosti budou považovat za spotřební materiál to, co u malých neziskových organizací může být základní majetek používaný pro svou hlavní činnost. Bezúplatné pořízení souboru movitých věcí nám zobrazí tabulka (Tab. 3.1.). Pro drobný dlouhodobý hmotný majetek platí stejná kritéria a způsoby účtování jako pro drobný dlouhodobý nehmotný majetek. Další položkou v účtové skupině 02 může být ostatní dlouhodobý hmotný majetek. Mezi ostatní DHM u OPS může patřit technické zhodnocení DHM. Položky základní stádo a tažná zvířata, popřípadě pěstitelské celky trvalých porostů se v účetnictví OPS často neobjevují.

Při nabytí kapitálové společnosti novým vlastníkem se účtuje v účtové skupině 02 o oceňovacím rozdílu k nabytému majetku, ale ze stejných důvodů jako u goodwillu není tato možnost v účetnictví neziskových organizací povolena.

Mezi **dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný** patří zejména takové položky, u kterých se předpokládá, že časem bude jejich cena růst, nikoliv klesat. Především se jedná o pozemky, dále také o umělecká díla, umělecké předměty a sbírky. Pro zařazení do účtové skupiny 03 musí platit, že se nejedná o zboží, tedy o majetek, který byl pořízen za účelem dalšího prodeje.

Stejně jako u podnikatelů se k zaúčtování pořízení DNM, DHM a dlouhodobého finančního majetku používají kalkulační účty v účtové skupině 04. Na kalkulační účty se zachycují všechny náklady spojené s pořízením dlouhodobého majetku. Dále se v této skupině mohou objevit také náklady plynoucí z vlastní výroby DNM nebo DHM. Náklady se zde evidují do doby, než se převede majetek do užívání a zaúčtuje se na příslušný účet. Tento postup může být vynechán na základě zařazovacího protokolu za podmínek, že jediný náklad, který vstupuje do ceny majetku, je jeho cena pořízení. S pořízením dlouhodobého majetku může být spojená také záloha poskytnutá na pořízení DNM nebo DHM, v tom případě se účtuje na vrub účtové skupiny 05.

„Dlouhodobým finančním majetkem je majetek s dobou splatnosti delší než jeden rok nebo majetek do splatnosti nakupovaný nebo vlastněný účetní jednotkou za účelem:

- a) *majetkové účasti, zejména podílů v obchodní společnosti, nebo*
- b) *obchodování s nimi, nebo*

- c) *dlouhodobého umístění volných peněžních prostředků se záměrem jejich zhodnocení formou budoucího výnosu.*“²⁴

Účtová skupina 06 je velmi frekventovaná především u akciových společností a u akcionářů. Ale v souvislosti s účtováním u OPS, musíme mít na paměti, že OPS se podle zákona nemůže podílet na podnikání třetích osob, z toho plyne, že může disponovat pouze finančním majetkem v omezené míře, z čehož lze usoudit, že účtovou skupinu 06 téměř nevyužije.

Odpisy u obecně prospěšných společností se účtují obdobně jako u podnikatelských subjektů, tedy kumulují se na účtech oprávek (účtová skupiny 07 a 08) a souvztažně vstupují do nákladů. **Oprávk**y jsou souhrnem všech odpisů. V rozvaze se oprávk y vždy uvádějí se záporným znaménkem, protože dlouhodobě snižují hodnotu aktiv. Účetní odpisy jsou daňově uznatelné do výše daňových odpisů, které se řídí zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, tímto ustanovením se řídí také podnikatelé.

Zásadním rozdílem v účtové třídě 0 oproti účtování podnikatelů je absence opravných položek, a tedy celé účtové skupiny 09, *kte*rá byla od roku 2003 vypuštěna ze směrné účtové osnovy pro neziskové organizace, ale ani před tímto rokem neziskové organizace opravné položky netvořily.²⁵ **Opravné položky** se tvoří z důvodu přechodného snížení hodnoty majetku k datu účetní závěrky. „Povinnost tvorby opravné položky nastává v okamžiku zjištění, že užitná hodnota majetku je podstatně nižší, než je vykazována v účetnictví po odečtení oprávek, a toto snížení hodnoty nelze považovat za definitivní.“²⁶ Ani podnikatelé opravné položky u dlouhodobého majetku často netvoří, protože se jedná o aktivum, které „slouží dlouhodobě, nespotřebovává se a opotřebení tohoto majetku se vyjadřuje trvalým snížením jeho hodnoty prostřednictvím odpisů.“²⁷

²⁴ Vyhláška č. 504/2002 Sb. § 9, odstavec 1.

²⁵ URBANCOVÁ, Alžběta a Šárka KRYŠKOVÁ. *Účetnictví nevýdělečných organizací A*. Ediční středisko VŠB-TU Ostrava, 2008. Str. 71.

²⁶ KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelů*. 1. vyd. Ostrava: Ediční středisko VŠB-TU Ostrava, 2011. str. 20.

²⁷ KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelů*. 1. vyd. Ostrava: Ediční středisko VŠB-TU Ostrava, 2011. str. 20.

Tab. 3.1. Příklady užití účtové třídy 0.

	ÚČETNÍ PŘÍPAD	ČÁSTKA	MD	D
1	Darovací smlouva Obdržení počítače (RPC)	30 000,-	042	901
2	ID Uvedení do užívání	30 000,-	022	042
3	VBÚ Poskytnutá záloha na soubor movitých věcí dodavateli 1.	120 000,-	052.1	221
4	FP za nákup SMV (od dodavatele 1)	180 000,-	042	321.1
5	FP za montáž SMV (dodavatelem 2)	20 000,-	042	321.2
6	Předávací protokol uvedení do užívání SMV	200 000,-	022	042
7	ID Zúčtování zálohy	120 000,-	321.1	052.1
8	VBÚ Platba SMV	60 000,-	321.1	221
9	VBÚ Platba montáže	20 000,-	321.2	221
10	ID Zaúčtování odpisů k SMV	10 000,-	551	082
11	ID Vyřazení z užívání starý SMV (v pořizovací ceně)	300 000,-	082	022

3.4.2. Účtová třída 1 – Zásoby

Jak jsme již uvedli dříve, není pro obecně prospěšné společnosti typické vytváření hmotných produktů. Nejčastěji se tyto společnosti zaměřují na poskytování veřejně prospěšných služeb. I přesto se najde výjimka v podobě chráněných dílen, které často mívají právnickou formu právě OPS. V chráněných dílnách pracují postižení lidé a nejčastěji vytvářejí různé předměty, které následně prodávají. OPS, které poskytují služby, mohou o zásobách účtovat například u vedlejších činností.

Zásoby se mohou tvořit z materiálu, z vlastní výroby a ze zboží. Dříve, než se budeme zabývat jednotlivými formami zásob, je nutné zmínit dva způsoby účtování zásob. Každá účetní jednotka si musí zvolit způsob účtování zásob na začátku účetního období. To stejné platí také u podnikatelů, kteří se řídí stejnými způsoby účtování zásob. Způsobem A se zásoby účtují nejdříve na sklad a následně na základě výdejky do spotřeby. Do doby, než budou zásoby spotřebovány, budou evidovány na skladě. Způsobem B se zásoby při nabytí okamžitě účtují do spotřeby, na konci účetního období se zjistí konečný stav na nákladových účtech a případný přebytek se převede na sklad. Pro účtování o zásobách způsobem B je nutné zajistit „*průkazné vedení evidence o zásobách tak, že budou schopny prokázat v průběhu účetního období stav zásob včetně ocenění těchto zásob podle zákona.*“²⁸

²⁸ Vyhláška č. 500/2002 Sb. §9, odst. 7.

Na syntetických účtech v účtové skupině 11 účtujeme o pořízení **materiálu**, o materiálu na skladě a také o materiálu na cestě. Účet materiál na cestě použijeme v případě, když obdržíme fakturu k dané objednávce materiálu, ale materiál stále nedorazil na náš sklad. Obdobně se postupuje u zásob **vlastní výroby** a u **zboží**. Stejně postupy užívají také účetní jednotky zřízené za účelem podnikání.

3.4.3. Účtová třída 2 – Finanční účty

Přestože se bavíme o neziskových obecně prospěšných společnostech, je účtová třída 2 nejvíce používanou účtovou třídou stejně jako u podnikatelů. Obsahuje krátkodobý finanční majetek, ten se vyznačuje především vysokou likvidností a okamžitou obchodovatelností. Většina krátkodobého finančního majetku je oceňována jmenovitou hodnotou. Jmenovitá hodnota je částka, která je vyznačena na daném finančním majetku (např. na bankovce). Výjimku tvoří majetkové a cenné papíry, které se oceňují pořizovací hodnotou z důvodu kolísání ceny v průběhu života tohoto finančního majetku.

Peníze v hotovosti se účtují na účet **pokladny**. V případě účtování o více měnách, popřípadě vedení několika pokladen nezávisle na sobě, je žádoucí rozlišit pokladny analytickou evidencí. Dalším důležitým krokem pro účetní jednotku při účtování valut je stanovit okamžik přepočtu valut na českou měnu z důvodu, že účetnictví musí být vedeno v českých korunách. Při převodu valut si účetní jednotka stanoví, bude-li používat pevný kurz, aktuální denní kurz dle ČNB nebo kurz, za který byly valuty nakoupeny či prodány. Kromě peněz v hotovosti se v pokladně zachycují také šeky a poukazy. Peníze mohou být dále vázány ve formě cenin, především se jedná o poštovní známky, kolky, CCS karty, stravenky a dálniční známky. Každá z forem cenin by měla být v účetnictví rozlišena analytickou evidencí.

Bezhotovostní převody peněz se zachycují na **bankovním účtu**. Pro překlenutí časového nesouladu, například mezi výběrem hotovosti z bankomatu a projevením tohoto účetního případu v bankovním výpise, se používá účet peníze na cestě. V případě, že bychom se s bankovním účtem dostali do mínusu, tedy využili bychom služby kontokorent, museli bychom pro řádné zaúčtování použít pasivní účet krátkodobých bankovních úvěrů, protože bankovní účet ani pokladna nemohou mít záporný zůstatek.

U **krátkodobého finančního majetku** se jedná o stejné položky jako v případě dlouhodobého finančního majetku, avšak se splatností do jednoho roku, nejčastěji využívané

k obchodování. Nutno opět připomenout, že OPS se nesmí podílet na podnikání třetí osoby, a tedy o krátkodobém finančním majetku téměř neúčtuje. Ani pro ostatní právní formy v neziskovém sektoru není typické vlastnit finanční majetek. Výjimkou jsou nadace a nadační fondy, ty se „mohou podílet pouze na podnikání akciových společností, ...“²⁹

Snad jediným rozdílem mezi účtováním v účtové třídě 2 u neziskových organizací a podnikatelských subjektů je opět možnost vytvoření **opravné položky** ke krátkodobému finančnímu majetku u podnikatelů.

3.4.4. Účtová třída 3 – Zúčtovací vztahy

V našem případě mapuje účtová třída 3 vztahy mezi OPS a okolím. Zúčtovací vztahy lze rozdělit na pohledávky, které mají charakter oběžných aktiv, a závazky, ty se účtují jako pasiva.

Pohledávky zachycují časový nesoulad mezi uskutečněným účetním případem a finančním vyrovnáním. Typickým případem je prodej na fakturu. Pro ocenění pohledávek se musí účetní jednotka řídit podmínkami dle zákona o účetnictví § 25. „*Při vzniku se oceňuje jmenovitou hodnotou, při nabytí za úplatu nebo vkladem – pořizovací cenou, při vyjádření v cizí měně v přepočtu kursem ČNB platným pro účetní jednotku.*“³⁰ Nejfrekventovanější účet skupiny 31 je účet, na který se zachycují vztahy s odběrateli. V případě, že poskytneme zálohu dodavatelům, zaúčtujeme ji před splněním dodávky na vrub účtu poskytnuté provozní zálohy a zálohy na zásoby.

V případě, že na jedné straně vznikne pohledávka, na druhé straně musí automaticky vzniknout **závazek**. Při nákupu na fakturu a následném dodání statku nebo služby vzniká dluh, který se do zaplacení eviduje na straně D pasivního účtu „dodavatelé“. Zálohy přijaté od odběratelů se zachytí na účtu přijaté zálohy.

V účtové skupině 33 se evidují zúčtovací vztahy se **zaměstnanci**. Kromě mezd se ve skupině 33 účtuje také o sociálním a zdravotním pojištění na účtu **zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a veřejného zdravotního pojištění**. Dříve, než se dostaneme k samotnému účtování, je nutné si připomenout povinnosti zaměstnavatele a zaměstnance z hlediska placení daně z příjmů fyzických osob a povinného pojištění, které platí bez rozdílu také pro podnikatelský sektor.

²⁹ URBANCOVÁ, Alžběta a Šárka KRYŠKOVÁ. Účetnictví nevýdělečných organizací A. Ediční středisko VŠB-TU Ostrava, 2008. Str. 86.

³⁰ KOLEKTIV AUTORŮ. Účetnictví podnikatelů. 1. vyd. Ostrava: Ediční středisko VŠB-TU Ostrava, 2011. str. 71.

Zaměstnavatel z hrubé mzdy sráží zaměstnanci část zdravotního (4,5 % z hrubé mzdy) a část sociálního (6,5 %) pojištění. Následně také zálohu na daň, která činí 15 % ze superhrubé mzdy (dále jen SHM) po odečtení slev na dani. Zaměstnavatel musí doplatit 34 % z hrubé mzdy na zdravotní (9 %) a sociální (25 %) pojištění. Konkrétní příklad bude zobrazen v tabulce (Tab. 3.2.).

Tab. 3.2. Příklad zúčtování mzdy a odvodů.

ÚČETNÍ PŘÍPAD		ČÁSTKA	MD	D
1	ID Předpis hrubé mzdy zaměstnance	25 000,-	521	331
2	ID Stržené pojištění zaměstnanci (11 %)	2 750,-	331	336
3	ID Hrazené pojištění zaměstnavatelem (34 %)	8 500,-	524	336
4	ID Záloha na daň z příjmu zaměstnance (15% ze SHM = 33 500,-)	5 025,-	331	342
5	VBÚ Úhrada mzdy z BÚ	17 225,-	331	221
6	VBÚ Úhrada pojištění z BÚ	11 250,-	336	221
7	VBÚ Úhrada daně z příjmu zaměstnance	5 025,-	342	221

Dalším účtem v účtové skupině 34 je **daň z příjmů**, která se týká právnických osob. Na tomto místě je důležité vysvětlit hlavní rozdíly mezi neziskovou organizací a podnikatelským sektorem při výpočtu daně z příjmů. U OPS je aktuální sazba daně z příjmů stejná jako u všech ostatních právnických osob, tedy 19 %. Obecně prospěšná společnost, stejně jako ostatní subjekty nezřízené za účelem podnikání, musí oddělit náklady a výnosy z hlavní činnosti a náklady a výnosy z doplňkové činnosti. Navíc u OPS dále platí, že musí oddělit také náklady a **výnosy spojené se správou OPS**. Problematika daně z příjmů u neziskových organizací je velmi rozsáhlá, zjednodušeně lze říci, že v případě, že jsou příjmy vyšší než náklady, jsou tyto příjmy vždy předmětem daně stejně jako příjmy z doplňkové činnosti. Základ daně u OPS se rovná součtu kladných dílčích základů daně z jednotlivých činností. Ztráta z hlavní činnosti je daňově neúčinná, proto do základu daně nevstupuje, ale případná ztráta z doplňkové činnosti sníží konečný základ daně, což může, v případě vysoké ztráty z doplňkové činnosti, znamenat také ztrátu daňovou. U podnikatelských subjektů vstupuje do základu daně souhrn všech příjmů a všech výdajů. Proto daňová ztráta může pro podnikatelské subjekty nastat vždy, když příjmy jsou nižší než výdaje. V § 34 zákona o dani z příjmů je zmíněný postup, jak lze odečíst daňovou ztrátu v průběhu následujících pěti let od základu daně, ale je nutné dodat, že tímto postupem se neřídí obecně prospěšné společnosti s výjimkou vysokých škol a zdravotnických zařízení. Pro OPS, stejně jako ostatní neziskové organizace, je velmi důležitý § 20 odstavec 7 zákona o dani z příjmů. Tímto ustanovením je umožněno snížit všem subjektům, které nejsou zřízeny za účelem podnikání, základ daně o 30 % (do 300 000 Kč lze snížit o 100 %, dále o 30 %, ne však více než 1 000 000 Kč). Takto

dosažená úspora musí být použita na financování nákladů hlavní činnosti během následujících tří let.

Vraťme se zpátky k účtové skupině 34. Je-li subjekt plátce DPH, bude hojně využívat účet **daň z přidané hodnoty**. Na straně MD bude evidovat daň na vstupu, tedy zaplacenou daň z přidané hodnoty, a na straně D bude evidovat přijatou platbu daně z přidané hodnoty od odběratelů. Na konci daňového období zjistí konečný stav na tomto účtu a v případě nadměrného odpočtu bude plátcí DPH vrácen přeplatek, v případě vzniku daňové povinnosti musí plátce odvést nezaplacenou daňovou povinnost. Postup je shodný i pro ostatní právnické osoby, které jsou plátcí daně z přidané hodnoty. Plátcem se stane každá osoba povinná k dani, překročí-li její obrat za 12 po sobě jdoucích měsíců 1 milion korun. Osobou povinnou k dani je „fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomickou činnost, ... Osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomickou činnost.“³¹

Podnikatelé na účtu **ostatní daně a poplatky** evidují daň z nemovitostí, silniční daň, daň darovací, dědickou a z převodu nemovitosti a také spotřební daň. U OPS je obsah účtu podobný, ale jsou zde specifika v daňových zákonech, o kterých se blíže zmíníme v nákladové účtové skupině 53. Kromě daní se v účtové skupině 34 účtují také dotace. „Dotací se rozumí prostředky poskytované na stanovený účel ze státního rozpočtu, z rozpočtu územního samosprávného celku nebo státního fondu.“³² Dotace mohou pro obecně prospěšnou společnost znamenat velkou část příjmů. U podnikatelů by se dotace na pořízení DHM zachytily na straně D jako snížení pořizovací ceny pořizovaného majetku, ale u obecně prospěšných společností se o přijatou dotaci zvýší vlastní jmění. Odpisy se následně počítají z pořizovací ceny. Postup zúčtování dotace bude vysvětlen v tabulce (Tab. 3.3.).

Tab. 3.3. Příklad zúčtování dotací.

ÚČETNÍ PŘÍPAD		MD	D
1	ID Nárok na dotaci ze státního rozpočtu na pořízení stroje	346	901
2	VBÚ Příjem dotace ze státního rozpočtu	221	346
3	ID Dotace na pořízení stroje nebyla zcela vyčerpána	901	346
4	VBÚ Následné vrácení části nevyčerpané dotace	346	221
5	ID Odpis stroje	552	082
6	ID Snížení vlastní jmění o odpisy v poměrné částce k dotaci	901	649

³¹ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. § 5, odst. 1.

³² URBANCOVÁ, Alžběta a Šárka KRYŠKOVÁ. Účetnictví nevýdělečných organizací A. Ediční středisko VŠB-TU Ostrava, 2008. Str. 139.

Kromě investičních dotací mohou obecně prospěšné společnosti obdržet také **provozní dotace**. Jedná se o specifické dotace, které jsou určeny na provozní činnost účetní jednotky. Provozní dotace se zaúčtují podobně jako investiční dotace, ale s využitím výnosového účtu na místo účtu vlastního jmění. Podnikatelé zpravidla provozní dotace z veřejných prostředků nedostávají, a proto o nich neúčtují.

V důsledku správného vykázání výsledku hospodaření musí být v daném účetním období zachyceny pouze ty výnosy a náklady, které s tímto obdobím věcně a časově souvisí. Z tohoto důvodu se postupuje obdobně jako u ostatních právnických osob a užijí se přechodné účty:

- **náklady příštích období** (např. 381),
- **výdaje příštích období** (např. 382),
- **výnosy příštích období** (např. 383),
- **příjmy příštích období** (např. 384).

Příklad užití přechodných účtů příštích období u nájemného je zobrazen v tabulce 3.4.

Tabulka 3.4. Příklad užití přechodných účtů u nájemného.

ÚČETNÍ PŘÍPAD		ČÁSTKA	MD	D
Účtování u nájemníka:				
1	ID Nájemné nebylo za dané období zapláceno	70 000,-	518	383
2	VBÚ V příštím roce bylo zpětně nájemné uhrazeno	70 000,-	383	221
3	VBÚ Platba nájemného na dvě účetní období dopředu	140 000,-	381	221
4	ID Zúčtování nájemného v prvním roce	70 000,-	518	381
5	ID Zúčtování nájemného ve druhém roce	70 000,-	518	381
Účtování u pronajímatele:				
1	ID Neobdržené nájemné v daném účetním období	70 000,-	385	644
2	VBÚ Příchozí platba za nájem za minulý rok	70 000,-	221	385
3	VBÚ Přijetí platby na 2 účetní období dopředu	140 000,-	221	384
4	ID Zúčtování v prvním roce	70 000,-	384	602
5	ID Zúčtování ve druhém roce	70 000,-	384	602

Mezi přechodné účty aktiv a pasiv patří také **kurzové rozdíly**. Tyto účty již byly u podnikatelských subjektů zrušeny, ale u neziskových organizací stále přetrvávají. Podnikatelské subjekty mají možnost zachytit kurzové rozdíly pouze pomocí výsledkových účtů k tomu určených. V případě neziskových organizací existuje také druhá možnost, jak zaúčtovat kurzové rozdíly

pomocí účtové skupiny 38. **Kursově rozdíly aktivní** se použijí při účtování o ztrátě. Na účet **kursově rozdíly pasivní** se účtují zisky. Při přecenění se kurzové zisky nebo ztráty zaúčtují dle kurzu ČNB platného k datu uzavírání účetních knih a na začátku následujícího účetního období se tyto účetní případy zruší. Souvztažnými účty bývají účty dlouhodobého finančního majetku (06), pohledávek a závazků. Problematikou účtování kurzových rozdílů u neziskových organizací se zabývá ČÚS č. 404.

Dohadné účty aktivní nám slouží například k zachycení situace, kdy očekáváme plnění časově související s končícím účetním obdobím, ale neznáme přesnou hodnotu plnění. Částka se odhadne a zaúčtuje. **Dohadné účty pasivní** použijeme v případě závazků, jejichž přesnou částku na konci účetního období neznáme.

Jediné opravné položky, které jsou dovoleny tvořit neziskovým organizacím, jsou **zákonné opravné položky k pohledávkám**. Ty se mohou vytvořit na základě principu opatrnosti a mohou přechodně snížit hodnotu pohledávek. Ale opravné položky „*se vytvářejí pouze k nepromlčeným pohledávkám, vzniklým z titulu zdaňované činnosti.*“³³ Takže opravné položky k pohledávkám vzniklé v hlavní činnosti OPS nemohou být vytvořeny. Vytvořené opravné položky se účtují do účtové skupiny 39, přičemž se postupuje podle ČÚS č. 407. Daňovou účinností opravných položek k pohledávkám se zabývá zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů.

3.4.5. Účtová třída 5 – Náklady

V účtové třídě 5 a 6 se nachází skupiny výsledkových účtů. Výsledkové účty jsou velmi důležité při zjišťování výsledku hospodaření (dále také VH) za dané účetní období. Výsledek hospodaření přímo souvisí se zjišťováním základu daně z příjmů právnických osob. Postupy pro zjištění VH u neziskových organizací jsou odlišné od postupu používaných podnikatelskými subjekty, proto i samotné směrné účtové osnovy se od sebe liší. U podnikatelů je struktura účtové osnovy cíleně vytvořena se záměrem odděleně zachycovat provozní, finanční a mimořádné náklady a výnosy. Důvodem je povinnost obchodních společností vykazovat odděleně výsledky hospodaření z provozní, finanční a mimořádné činnosti. Neziskové organizace podle § 18 odstavce 7 zákona č. 586/1992 Sb. „*jsou povinny vést účetnictví tak, aby nejpozději ke dni účetní závěrky byly vedeny odděleně příjmy, které jsou předmětem daně, od příjmů, které předmětem daně nejsou nebo předmětem daně jsou, ale jsou od daně osvobozeny. Obdobně to platí i pro vykazování nákladů.*“

³³ URBANCOVÁ, Alžběta a Šárka KRYŠKOVÁ. Účetnictví nevýdělečných organizací A. Ediční středisko VŠB-TU Ostrava, 2008. Str. 106.

Tomuto právnímu předpisu by měl odpovídat také účtový rozvrh. Nejčastěji se příjmy podle skupin rozlišují v analytické evidenci, kterou si stanoví účetní jednotka. U obecně prospěšné společnosti je další povinností oddělit náklady a výnosy spojené se správou, tento fakt plyne z § 19 odstavce 1 zákona o OPS a v účetnictví bývá rozlišen další analytickou evidencí. Obdobnou povinnost mají také nadace a nadační fondy. Z výše uvedeného je patrné, že pro obecně prospěšné společnosti je velmi důležité navrhnout si správný a přehledný účtový rozvrh s příslušnými analytickými účty dříve, než se vůbec začne účtovat.

Spotřebované nákupy se účtují na vrub účtové skupiny 50, nejfrekventovanějším účtem skupiny je spotřeba materiálu. „*Do spotřeby lze uznat pouze ten materiál, který byl zpracován, nebo na kterém bylo zpracování zahájeno. Výjimkou jsou případy, kdy se např. kancelářské potřeby účtují přímo do spotřeby.*“³⁴ Účtování spotřeby materiálu se odvíjí od způsobu účtování zásob. Podrobněji je tato problematika zmíněna v účtové třídě 1 – Zásoby. Dalším účtem ve skupině je spotřeba energie a spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek. V případě prodeje zboží se nejdříve zboží vyskladní v pořizovací ceně prostřednictvím nákladového účtu (např. 504) a v dalším kroku se zboží za cenu včetně marže objeví ve výnosech.

Finanční prostředky mohou být vynaloženy také za **služby**, například na opravu a udržování majetku. V tomto případě musíme vnímat rozdíly mezi opravou, údržbou, ale také technickým zhodnocením. Údržbu majetku lze definovat jako zpomalování opotřebení majetku a může zahrnovat také odstraňování drobných závad. Opravami se majetek uvádí do původního stavu. Mezi opravami a technickým zhodnocením je velmi úzká hranice a každá účetní jednotka může mít jiný názor na konkrétní situaci. Z daňového hlediska je však tento problém zásadní, protože opravy se účtují rovnou do nákladů, a tedy snižují VH i základ daně okamžitě. Technické zhodnocení zvyšuje zůstatkovou cenu majetku a odepisuje se společně s majetkem postupně. Mezi technické zhodnocení patří především úprava a modernizace majetku, při které se zlepšují zásadní vlastnosti majetku. V případě, že by si účetní jednotka nevěděla rady se zaúčtováním konkrétního případu, může požádat příslušný finanční úřad o závazný posudek.

Náklady na cestovné se také účtují na vrub účtové skupiny 51. Při daňovém uplatňování nákladů na cestovné se musí účetní jednotka řídit zákoníkem práce, který stanovuje hranici mezi daňově uznatelnými a neuznatelnými náklady. Náklady na reprezentaci jsou vždy daňově neuznatelné, zahrnují v sobě náklady na pohoštění, občerstvení a dary. Mezi dary nepatří reklamní a propagační materiály, které lze daňově uznat podle § 25 zákona o dani z příjmů. Velmi

³⁴ URBANCOVÁ, Alžběta a Šárka KRYŠKOVÁ. *Účetnictví nevýdělečných organizací A*. Ediční středisko VŠB-TU Ostrava, 2008. Str. 113.

používaným účtem ve skupině 51 je účet ostatní služby. Na účet 518 lze zaúčtovat poplatky za poštovní služby, nájemné, úklidové a poradenské služby, dále taky poplatky za reklamu a propagaci. Všechny uvedené náklady jsou uznatelné v případě, že byly vynaloženy na činnost organizace.

Do **osobních nákladů** se účtují mzdové náklady, zákonné sociální pojištění, zákonné sociální náklady, mezi které mohou patřit rekvalifikační náklady, a ostatní sociální náklady, například příspěvky na stravování. Základní příklady užití účtové skupiny 52 byly zmíněny v tabulce (Tab. 3.2.) v souvislosti se zúčtováním se zaměstnanci a s institucemi sociálního zabezpečení a veřejného zdravotního pojištění. Oproti podnikatelskému sektoru chybí v účtové skupině 52 účet pro zaúčtování odměn členů statutárních orgánů, ale „*účetní jednotky, které účtují a vyplácejí tyto odměny, si mohou tento účet zařadit do účtového rozvrhu.*“³⁵

Důležitou účtovou skupinou je skupiny 53 – **Daně a poplatky**. Daň silniční se řídí zákonem č. 16/1993 Sb. Podle § 2 odst. 2 zákona jsou předmětem silniční daně vozidla používaná v přímé souvislosti s činností, „*z nichž plynoucí příjmy jsou předmětem daně z příjmů u subjektů nezaložených za účelem podnikání podle zvláštního právního předpisu.*“³⁶ Pro obecně prospěšné společnosti tedy platí, že všechna motorová vozidla do 3,5 tun používaná pro hlavní činnost nejsou předmětem silniční daně. Pozor si však musí dát OPS v případě, že motorové vozidlo používá pro účely doplňkové ekonomické činnosti, protože takto používané vozidlo je předmětem silniční daně. V tomto případě lze vypočítat a zaplatit pouze poměrnou část silniční daně, která připadá na užívání vozidla pro doplňkovou činnost. Podle zákon o dani z nemovitosti (zákon č. 338/1992 Sb.) jsou od této daně osvobozeny pozemky tvořící jeden funkční celek se stavbou a stavby ve vlastnictví OPS. Podnikatelské subjekty na vrub ostatních daní účtují také o dani dědické, darovací a z převodu nemovitosti. „*Neziskové organizace jsou sice poplatníkem těchto daní, ale s ohledem na rozsáhlost osvobození vymezených v § 20 tohoto zákona (zákon č. 357/1992 Sb.) není předpoklad, že by nezisková organizace vůbec některou z nich platila.*“³⁷ U OPS vstupují mezi ostatní daně a poplatky nejčastěji kolky a dálniční známky.

Mezi **ostatní náklady** do účtové skupiny 54 lze zařadit smluvní pokuty a úroky z prodlení, ostatní pokuty a penále a úroky placené finančním institucím, mezi tyto úroky na rozdíl od účetnictví podnikatelů nelze zařadit úrok z úvěru, který sloužil pro nákup majetku, úrok tedy vstupuje do pořizovací ceny majetku. Do skupiny 54 patří také odpisy nedobytných pohledávek. Na

³⁵ URBANCOVÁ, Alžběta a Šárka KRYŠKOVÁ. *Účetnictví nevýdělečných organizací A*. Ediční středisko VŠB-TU Ostrava, 2008. Str. 116.

³⁶ Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční. § 2, odst. 1.

³⁷ MERLÍČKOVÁ RŮŽIČKOVÁ, Růžena. *Neziskové organizace – vznik, účetnictví, daně*. Olomouc: ANAG, 2011. Str. 217.

úctu odpisy nedobytných pohledávek se účtuje o trvalém snížení hodnoty pohledávek, kterým již vypršela lhůta pro splatnost. Při účtování se řídíme pravidly zákona o dani z příjmů. Poskytneme-li dar, budeme o něm účtovat na nákladovém účtu dary (např. 546). Podnikatelské subjekty si mohou daňově uplatnit dary v hodnotě od 2 000 Kč až do výše 5 % ze základu daně při splnění podmínek podle zákona o dani z příjmů, ale „*tento odpočet nemohou uplatnit poplatníci, kteří nejsou založeni nebo zřízení za účelem podnikání.*“³⁸ **Kurzové rozdíly** zmíněné v účtové skupině 38 lze zaúčtovat také stejně jako v účetnictví podnikatelů na nákladový (popřípadě výnosový) účet k tomu určený. Souvztažným účtem bude pokladna nebo bankovní účet, který byl použit v souvislosti s platbou v cizí měně.

Účetní odpisy podle odpisového plánu se evidují na inventárních kartách jednotlivého majetku a na účtu odpisy **dlohodobého nehmotného a hmotného majetku** v účtové skupině 55. Zůstatková cena prodaného DNM a DHM se v případě prodeje zaúčtuje na účet zůstatkové ceny prodaného DHM a DNM a daný majetek se vyřadí z evidence. Obdobným účtem je účet prodané cenné papíry a podíly a prodaný materiál. O prodeji majetku účtuje podnikatelský sektor obdobně, ale využívá účtovou skupinu 54.

Neziskový sektor nemá možnost tvořit jiné než zákonem uznané rezervy. **Tvorba zákonných rezerv** je upravena zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. Vnitřními předpisy si účetní jednotka stanoví účel a vlastní postup pro tvorbu rezerv. V případě, že není rezerva vyčerpána pro daný účel, musí se rozpustit. Z důvodu transparentnosti musí být rezervy od roku 2009 vedeny na speciálním bankovním účtu. Rozdíl mezi účtováním zákonné rezervy u podnikatelů a neziskových organizací ukáže níže uvedená tabulka (Tab. 3.5). Zásadním rozdílem je u podnikatelů tvorba zákonné rezervy na vrub nákladů a následné čerpání ve prospěch nákladů. Ale neziskové organizace při čerpání zákonné rezervy účtují o výnose.

Tab. 3.5. Příklad vytvoření a čerpání zákonné rezervy

ÚČETNÍ PŘÍPAD		ČÁSTKA	MD	D
<i>Neziskové organizace:</i>				
1	ID Tvorba zákonné rezervy	40 000,-	556	941
2	ID Čerpání zákonné rezervy	40 000,-	941	656
<i>Podnikatelé (dle účtového rozvrhu pro podnikatele)</i>				
1	ID Tvorba zákonné rezervy	40 000,-	55*	45*
2	ID Čerpání zákonné rezervy	40 000,-	45*	55*

³⁸ Zákon č. 586/1992, o dani z příjmů. § 20, odst. 8.

Účet „**tvorba zákonných opravných položek**“ se v neziskovém sektoru používá pouze k zaúčtování přechodného snížení hodnoty pohledávek. Problematikou opravných položek se zabývá zákon č. 593/1992 Sb. Postup tvorby (na vrub nákladového účtu) a rozpuštění (ve prospěch výnosového účtu) opravné položky k pohledávce přiblíží tabulka (Tab. 3.6.). U podnikatelských subjektů, které se řídí vyhláškou č. 500/2002 Sb., se o tvorbě účtuje na nákladovém účtu v účtové skupině 58. Následné rozpuštění sníží hodnotu na tomto nákladovém účtu obdobně jako u tvorby zákonných rezerv v předchozí tabulce (Tab. 3.5).

Tab. 3.6. Příklad vytvoření a rozpuštění opravné položky.

ÚČETNÍ PŘÍPAD		ČÁSTKA	MD	D
1	ID Tvorba opravných položek k pohledávce	10 000,-	559	391
2	ID Rozpuštění opravných položek k pohledávce	10 000,-	391	659

Specifickou oblastí pro neziskové organizace jsou **poskytnuté příspěvky**. V případě že je nezisková organizace členem organizační struktury, která sdružuje neziskové subjekty se stejným veřejně prospěšným cílem (např. povinné členství v lékařské komoře), je časté odvádění příspěvků na provoz komory, svazu apod. O těchto nákladových položkách bude účtováno na vrub účtu poskytnuté příspěvky zúčtované mezi organizačními složkami. Pokud se jedná o dobrovolné členství, bude se případný členský příspěvek účtovat na vrub účtu poskytnuté příspěvky.

O **dani z příjmů** právnických osob a o dodatečných odvodech daně z příjmů se účtuje v účtové skupině 59. Více o dani z příjmů právnických osob nezřízených za účelem podnikání jsme si řekli při vysvětlování účtové skupiny 34.

3.4.6. Účtová třída 6 – Výnosy

Do účtové třídy 6 se na stranu D účtují výnosy z činnosti obecně prospěšné společnosti. U plátců DPH je výjimkou přijatá daň z přidané hodnoty, která se účtuje na stranu D účtu 343. Je žádoucí zachovat analytickou evidenci podle principu zmíněného u nákladů a dále je nutné opět rozlišovat položky spojené s hlavní a vedlejší činností a u OPS také se správou. Výnosové účty u podnikatelů jsou rozděleny, stejně jako jejich nákladové účty, do účtových skupin podle činnosti na provozní, mimořádné a finanční. Je tedy patrné, že také u výnosů se bude směrná účtová osnova lišit, ale postupy při účtování jsou obdobné.

V případě, že obecně prospěšná společnost prodá vlastní výrobek, službu nebo zboží, zaúčtuje tuto skutečnost jako výnos za **vlastní výkony a prodej zboží** v účtové skupině 61. Pomocí

skupiny 62 je možné zachytit **změnu stavu vnitroorganizačních zásob** nedokončené výroby, změnu stavu polotovarů a změnu stavu výrobků.

Jako **aktivace** materiálu, zboží a dlouhodobého majetku se zachycuje hodnota majetku vytvořeného ve vlastní režii a oceňuje se vlastními náklady na jejich pořízení. Kromě materiálu a zboží lze aktivovat také vnitroorganizační služby. Účtování o aktivaci není příliš běžné u neziskových organizací. Výše uvedené aktivace se účtují ve prospěch účtové skupiny 62.

Do skupiny 64 lze zahrnout výnosy ze smluvních pokut a úroky z prodlení, na tento účet se účtují například poplatky z prodlení, penále a odstupné od smlouvy. Při těchto platbách se postupuje podle smluvních vztahů popřípadě podle Občanského zákoníku. Na výše zmiňovaný účet nelze zahrnout úroky z prodlení plynoucí ze smlouvy o úvěru. V případě, že pohledávka již byla odepsána, ale po tomto datu byl dluh uhrazen, zaúčtujeme tento případ na účet platby za odepsané pohledávky. Na základě bankovního výpisu účtujeme v účtové skupině 64 také o výnosových úrocích na bankovním účtu. Jiné ostatní výnosy mohou představovat například přebytky v pokladně nebo na skladech a také uhrazení manka pojišťovnou nebo zaměstnancem.

Prodej majetku se zachytí ve prospěch účtové skupiny 65 a následně se majetek vyřadí z evidence. Stejně se postupuje při prodeji materiálu. V účtové skupině 65 se také zúčtovává čerpání či rozpouštění zákonné rezervy a opravné položky.

Ve skupině 68 se u obecně prospěšných společnostech nejčastěji zachycují přijaté příspěvky v rámci organizační struktury a především přijaté dary.

Nárok na provozní dotaci se zaúčtuje ve prospěch účtové skupiny 69 a na vrub účtové skupiny 34. V případě investiční dotace se také využije skupina 69, a to při odepisování majetku a následném snižování vlastního jmění v poměrné výši k obdržené dotaci, viz Tab. 3.3. *Po účtování je patrné, že celá výše investiční dotace bude zvyšovat saldo účtu vlastní jmění, a to až do doby, než bude celý nově pořízený majetek z dotace plně účetně odepsán. Každý rok budou naučtovány účetní odpisy z dotace pořízeného majetku. Není však možné odepisovat „dotaci“, a proto je účetní jednotka povinna snížit část vlastního jmění navýšením výnosů o tu část odpisů, která připadá na dotaci. Do výsledku hospodaření se tak promítne pouze ta část účetních odpisů, která nebyla hrazena z dotace.*³⁹

³⁹ STEJSKAL, Jan. *Dotace* [online]. 1. 3. 2011. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d32212v41348-dotace/>

3.4.7. Účtová třída 9 – Vlastní jmění, fondy, výsledek hospodaření, dlouhodobé úvěry a půjčky, závěrkové a podrozvahové účty

Účtová třída 9 pro neziskové organizace je podobnou třídou jako účtová třída 7 spojená s účtovou třídou 4 u subjektů, které byly zřízeny za účelem podnikání.

Pro OPS znamená **vlastní jmění** podobnou položku v účtovém rozvrhu jako základní kapitál pro kapitálové společnosti. Na účtu vlastního jmění v účtové skupině 90 „*účtují všechny účetní jednotky, které mají vlastní majetek jako zdroj krytí dlouhodobého a krátkodobého majetku, ...*“⁴⁰ Vlastní majetek mohou tvořit přijaté investiční dotace a finanční dary na pořízení dlouhodobého majetku, popřípadě bezúplatným nabytí dlouhodobého majetku, převod finančních prostředků z vlastních fondů na pořízení dlouhodobého majetku. Vlastní jmění může být použito také k pokrytí případné ztráty za minulé účetní období.⁴¹

*„Fondy obsahují zdroje účetní jednotky, které jsou účelově určeny a které nejsou zdrojem vlastního jmění. Není však vyloučena možnost převodu zdrojů z vlastního jmění do fondů.“*⁴² Fondy nesmí obsahovat na konci účetního období nevyčerpané prostředky. Účetní jednotka si ve svých interních předpisech může sama určit, jaké fondy bude tvořit a z jakých prostředků je bude financovat.

Po skončení účetního období se VH po zdanění převede z počátečního účtu rozvažného na účet výsledku hospodaření ve schvalovacím řízení. Ve schvalovacím řízení se rozhodne, jak se naloží se ziskem nebo jakým způsobem se vyrovná případná ztráta. V případě, že po rozdělení zbyde nerozdělený zisk nebo neuhrazená ztráta, zaúčtuje se na účet nerozděleného zisku a neuhrazené ztráty z minulých let. Do konce roku 2010 bylo zákonem stanoveno, že OPS musí případný zisk uložit do rezervního fondu, ze kterého se následně bude pokrývat případná ztráta příštích účetních období. Novelou č. 231/2010 Sb. se tento odstavec ze zákona o OPS vypustil. Příklad zjištění VH a následného rozdělení zisku nebo krytí ztráty si ukážeme ve schématu 3.2.

Účetní jednotka si v případě, že očekává vysoké náklady v příštích obdobích, může průběžně zřizovat **zákonné rezervy**, které v budoucnu pokryjí vysoké náklady. Zúčtováním tvorby a následným čerpáním rezervy se zabývala tabulka 3.5. V případě že se jedná o účelové rezervy na opravu dlouhodobého majetku, na pěstební činnost, odbahnění rybníka či sanaci pozemků dotčených těžbou, jsou rezervy daňově uznatelným nákladem.

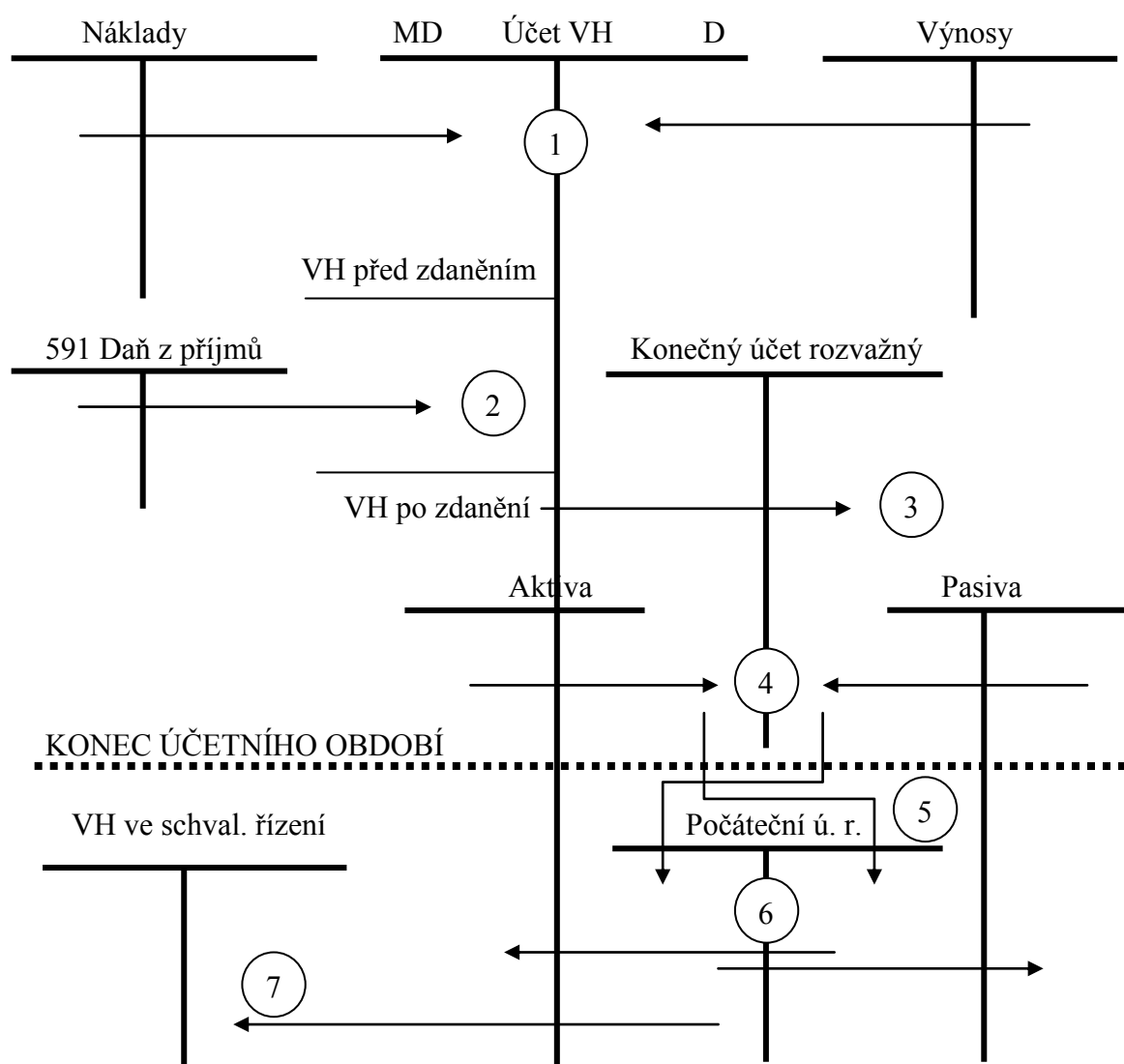
⁴⁰ Český účetní standard č. 413. Kapitola 4.1.3.

⁴¹ Český účetní standard č. 413. Kapitola 4.1.4.

⁴² Český účetní standard č. 413. Kapitola 4.2.1.

Skupina 96 se souhrnně zabývá **postupy na konci účetního období**, kdy je nutné všechny zůstatky na nákladových a výnosových účtech převést na jeden účet za účelem zjištění výsledku hospodaření před zdaněním, a tím všechny výsledkové účty vynulovat. K tomuto postupu slouží účet výsledku hospodaření (dále také účet VH). Po zdanění a zaúčtování daně se z rozvahových účtů přeúčtují všechny zůstatky na účet konečný účet rozvažný a na začátku následujícího účetního období se z počátečního účtu rozvažného všechny položky převedou zpět na syntetické a analytické účty. Postup na konci účetního období nám přiblíží schéma 3.2.

Schéma 3.2. Postup účetní jednotky na konci a začátku účetního období.



Vysvětlivka ke schématu 3.2.

- 1) Sumy všech nákladů a výnosů se převedou na účet výsledku hospodaření. Vypočítáme konečný stav účtu po odečtení nákladů od výnosů a dostáváme výsledek hospodaření před zdaněním.

- 2) *Vypočteme daň z příjmů právnické osoby (19 % ze základu daně) a zaúčtujeme ji souvztažně na účty skupiny 59 a 34 (nejčastěji se užívá syntetika 591/341).*
- 3) *Po odečtení daně z příjmů od VH před zdaněním dostaneme VH po zdanění, který souvztažně převedeme na konečný účet rozvažný. V případě ztráty bude VH se znaménkem mínus.*
- 4) *Na konečný účet rozvažný převedeme také všechna aktiva a pasiva.*
- 5) *Na začátku nového účetního období přeúčtujeme všechny položky z konečného účtu rozvažného na počáteční účet rozvažný, ale aktiva uvedeme na straně D a pasiva na straně MD.*
- 6) *Všechna aktiva a pasiva převedeme zpět na příslušné syntetické a analytické účty.*
- 7) *VH z minulého období převedeme z počátečního účtu rozvažného na účet VH ve schvalovacím období. Následně rozdělíme zisk, popřípadě uhradíme ztrátu podle vlastních předpisů nebo stanov. Zisk se u OPS nesmí rozdělit mezi zakladatele, zaměstnance ani členy orgánů. Zisk se musí použít na poskytování obecně prospěšných služeb, uvedených v zakládací listině společnosti.*

Vše, o čem se neúčtuje na rozvahových účtech, by se mělo zachytit na **podrozvahové účty**. Příkladem zástupců v podrozvahových účtech mohou být vyřazené pohledávky a závazky, podmíněné pohledávky a závazky, popřípadě drobný majetek, který se nezachycuje na rozvahových účtech a vstupuje rovnou do spotřeby. V případě, že jsou účetní zápisy na podrozvahových účtech významné, je nutné je uvést v příloze účetní závěrky.

3.5. Účetní závěrka, audit a výroční zpráva

a) Účetní závěrka

Účetní závěrka by měla na základě účetnictví podávat věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky.⁴³ Účetní závěrku tvoří rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha, která vysvětluje a doplňuje informace k rozvaze a k výkazu zisku a ztráty a obsahuje i jiné důležité informace. Dobrovolnou součástí účetní závěrky může být výkaz o peněžních tocích a u podnikatelů přehled o změně vlastního kapitálu. Všechny informace v účetní závěrce musí být spolehlivé, srovnatelné, srozumitelné a musí být posuzovány podle významnosti. Účetní závěrka u OPS musí obsahovat název účetní jednotky, identifikační číslo, předmět činnosti, rozvahový den, okamžik sestavení účetní závěrky a podpis ředitele společnosti. *Nestanoví-li zákon o účetnictví*

⁴³ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. § 7, odst. 1.

jinak, ve zjednodušeném rozsahu mohou sestavit účetní závěrku účetní jednotky, které nejsou povinny mít účetní závěrku ověřenou auditorem s výjimkou akciových společností, které sestavují účetní závěrku v plném rozsahu vždy.⁴⁴ Účetní závěrka je sestavována k poslednímu dni účetního období (rozvahový den), v tomto případě mluvíme o řádné účetní závěrce, popřípadě může být sestavena také k jinému datu podle rozhodnutí účetní jednotky, v tomto případě se jedná o mimořádnou účetní závěrku.

Pro sestavení rozvahy a výkazu zisku a ztráty postupuje účetní jednotka v souladu s prováděcí vyhláškou, která určuje uspořádání a označování položek finančních výkazů. U obecně prospěšných společností se jedná o vyhlášku č. 504/200 Sb., konkrétně o přílohu č. 1 a 2 k vyhlášce. Oba zmiňované finanční výkazy se podstatně liší od výkazů u podnikatelů, ale postupy sestavení jsou shodné. Je vhodné připomenout, že hlavním zdrojem informací při sestavování rozvahy a výkazu zisku a ztrát je účetnictví, takže pro zachycení všech potřebných položek musí být vytvořen také vhodný účtový rozvrh společnosti, který bude reflektovat položky finančních výkazů. Rozvaha obsahuje položky aktiv a pasiv. Údaje se zaznamenávají v celých tisících a v české měně, stejně jako u výkazu zisku a ztráty, který obsahuje náklady a výdaje. Příloha „obsahuje informace, které vysvětlují a doplňují vykazované údaje v účetních výkazech.“⁴⁵

b) Audit

Podle § 20, odstavce 1 zákona o účetnictví musí mít účetní závěrku ověřenou auditorem akciové společnosti, které splní alespoň jedno kritérium ze tří níže uvedených ve dvou po sobě jdoucích letech. Společnost s ručeným omezením a většina ostatních podnikatelských subjektů podléhá auditu v případě, že splní alespoň dvě kritéria ve dvou po sobě jdoucích letech:

- *suma aktiv vyšší než 40 000 000 Kč,*
- *roční úhrn čistého obrátu více než 80 000 000 Kč,*
- *průměrný přepočtený stav zaměstnanců v průběhu účetního období vyšší než 50.⁴⁶*

Pro neziskové organizace platí především odkazující ustanovení v § 20, odstavce 1, písmena e: *účetní jednotky, kterým tuto povinnost stanoví zvláštní právní předpis.* U obecně prospěšných společností je tímto zvláštním právním předpisem ZOPS, podle kterého jsou obecně prospěšné společnosti povinny nechat si ověřit svou řádnou i mimořádnou účetní závěrku auditorem, splní-li následující podmínky podle § 19 odstavce 2 zákona č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech:

⁴⁴ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. § 18, odst. 3.

⁴⁵ KOČÍ, Petr a kol. Meritum Nevýdělečné organizace 2012. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. str. 250.

⁴⁶ Zákon č. 536/1991 Sb., o účetnictví. § 20, odst. 1 a).

- „jsou příjemci dotací nebo jiných příjmů ze státního rozpočtu, z rozpočtu obce, případně z rozpočtu jiného územního orgánu nebo od státního fondu, jejichž celkový objem přesáhne v účetním období, za nějž je účetní závěrka sestavována, jeden milion Kč, nebo
- ve výši čistého obrátu překročily deset milionů Kč.“⁴⁷

Dále například nadace musí mít ze zákona o nadacích a nadačních fondech ověřenou účetní závěrku auditorem vždy. U nadačního fondu rozhoduje suma nákladů nebo výnosů, v případě, že jedna ze sum za daný rok překročí 3 miliony Kč, nebo majetek nadačního fondu bude vyšší než 3 miliony Kč, musí nadační fond také nechat ověřit svou účetní závěrku auditorem. Dále je audit povinný pro všechny politické strany a hnutí bez rozdílu.

„Audit nevýdělečných organizací je zaměřen na finanční a nefinanční informace, jejichž uživatelé jsou především tyto osoby:

- *zakladatelé nevýdělečné organizace,*
- *statutární orgán nevýdělečné organizace,*
- *dozorčí rada nevýdělečné organizace,*
- *sponzoři a poskytovatelé dotací,*
- *státní orgány,*
- *banky a ostatní finanční instituce,*
- *veřejnost,*
- *ostatní uživatelé.“*⁴⁸

Z důvodu, že základní principy auditu vyplývají ze společného zákona (zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech), jsou postupy ověřování účetní závěrky u neziskových organizací shodné s postupy pro podnikatele.

c) Výroční zpráva

Ze zákona o účetnictví vyplývá povinnost vyhotovit výroční zprávu pro podnikatelské subjekty jen tehdy, podléhají-li auditu. U neziskových organizací se tato povinnost stanovuje specifickým zákonem. Například všechny OPS musí vypracovat a zveřejnit výroční zprávu bez rozdílu. Při sestavování se obecně prospěšná společnost řídí zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Primárně musí výroční zpráva splnit účel, který je definován v § 21

⁴⁷ Zákon č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech. § 19, odst. 2.

⁴⁸ KOČÍ, Petr a kol. *Meritum Nevýdělečné organizace 2012*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. str. 262.

odstavci 1 ZÚ: „*uceleně, vyváženě a komplexně informovat o vývoji výkonnosti, činnosti a stávajícím hospodářském postavení účetní jednotky.*“ Dle § 21 odstavce 2 ZÚ, doplněného § 21 odstavcem 1 zákona o OPS musí výroční zpráva OPS obsahovat informace:

- „*o skutečnostech, které nastaly až po rozvahovém dni a jsou významné pro naplnění účelu výroční zprávy podle odstavce 1,*
- *o předpokládaném vývoji činnosti účetní jednotky,*
- *o aktivitách v oblasti výzkumu a vývoje,*
- *o aktivitách v oblasti ochrany životního prostředí a pracovněprávních vztazích,*
- *o tom, zda účetní jednotka má organizační složku podniku v zahraničí.*“⁴⁹
- „*O všech činnostech uskutečněných v účetním období v rámci obecně prospěšných služeb a doplňkové činnosti a jejich zhodnocení,*
- *o lidských zdrojích,*
- *o výnosech v členění podle zdrojů,*
- *o vývoji a stavu fondů obecně prospěšné společnosti k rozvahovému dni,*
- *o stavu majetku a závazků obecně prospěšné společnosti k rozvahovému dni a o jejich struktuře,*
- *o celkovém objemu nákladů v členění na náklady vynaložené pro plnění obecně prospěšných služeb, pro plnění doplňkových činností a na vlastní činnost obecně prospěšné společnosti, včetně výše nákladů na mzdu ředitele a na odměny členů správní rady a členů dozorčí rady,*
- *o změně zakládací listiny a změně ve složení správní rady a dozorčí rady a o změně osoby ředitele, k nimž došlo v průběhu účetního období.*“⁵⁰

Ve výroční zprávě musí být také účetní závěrka a stanovisko auditora, pokud jim byla účetní závěrka ověřena. Obecně prospěšná společnost uloží do 30 dnů po schválení správní radou výroční zprávu do sbírky listin u rejstříkového soudu.

V dnešní době je výročním zprávám přikládána vysoká důležitost nejen v obecně prospěšných společnostech a v neziskových organizacích vůbec, ale také v podnikatelském sektoru. *Jedná se totiž o důležitou součást toku informací mezi společnostmi a okolím.*⁵¹

⁴⁹ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. § 21, odst. 2.

⁵⁰ Zákon č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech. § 21, odst. 1.

⁵¹ KOLEKTIV AUTORŮ. Účetnictví podnikatelů. 1. vyd. Ostrava: Ediční středisko VŠB-TU Ostrava, 2011. str. 187.

3.6. Shrnutí specifik v účetnictví OPS

Zákon o účetnictví, prováděcí vyhláška č. 504/2002 Sb. a ČÚS 401 – 414 jsou stejné pro všechny neziskové organizace, které účtují v podvojném účetnictví. Obecně prospěšné společnosti se od ostatních nevýdělečných organizací v účetnictví téměř neliší. Hlavní rozdíly jsou dány především ustanoveními zákona o obecně prospěšných společnostech, které platí pouze pro OPS. Jako největší rozdíl, se kterým se bude případný účetní OPS téměř denně setkávat, bychom uvedli nutnost rozlišit náklady a výnosy spojené se správou OPS. S tímto je spjata nutnost vést výrazně kvalitnější analytickou evidenci u výsledkových účtů než v případě ostatních neziskových organizací, ale také než v podnikatelském sektoru. Z textu kapitoly 3 dále vyplývá, že mnoho rozdílů v samotných postupech účtování není ani mezi neziskovými organizacemi a podnikatelskými subjekty. Většinu postupů lze aplikovat bez rozdílu a další účetní postupy musí být pouze změněny v důsledku jiných směrných účtových osnov, které reflektují strukturu finančních výkazů. Výraznější rozdíly plynou především z aplikace daňových zákonů, které výrazně rozlišují subjekty založené za účelem podnikání od subjektů, které za účelem podnikání založeny nebyly. Odlišnosti ve směrných účtových osnovách mají stále význam díky specifikům, která jednotlivé sektory právnických osob obsahují.

4. Účtování v organizaci PORG – gymnázium a základní škola, o.p.s.

PORG – gymnázium a základní škola, o.p.s. (dále jen PORG) je obecně prospěšná společnost, která se zabývá výchovně vzdělávací činností. Mezi hlavní činnost PORGu patří vzdělávání na prvním stupni základní školy a v osmiletém gymnáziu a dále volnočasové aktivity ve školní družině.

4.1. Historie školy

Škola začala vykonávat svou činnost 2. září roku 1990. O několik měsíců dříve obdržel zakladatel gymnázia dopis z Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy České republiky, který oznamoval zařazení osmiletého reálného gymnázia do sítě soukromých středních škol. Jedná se tedy o vůbec první soukromé gymnázium od roku 1948. V dobách založení mělo osmileté reálné gymnázium právní formu nadace. Zakladatelem prvního obnoveného reálného gymnázia (později přejmenované na PORG) byl Ondřej Šteffl, který do 30. 11. 1995 byl také ředitelem gymnázia. Hlavní idea přišla ze zahraničí a utvrdila Ondřeje Šteffla v „přesvědčení, že založit nezávislou nestátní školu, která se vyhne všemu, co na státních školách překáží v rozumném vzdělávání, je ve školství jedním z „úkolu doby“.“⁵² V roce 1995 se pan Šteffl rozhodl opustit školu, jako důvody uváděl svou nekompetentnost a nedostatek zkušeností s řízením školy, paralelně s tím sílily tlaky na odvolání z předsednictva SPORG. Souběžně v roce 1995 Ondřej Šteffl založil společnost SCIO, která se dodnes zabývá hodnocením výsledků vzdělávání.

Václav Klaus mladší vystudoval v roce 1993 obor matematika a geografie na Přírodovědecké fakultě Univerzity Karlovy v Praze a od tohoto roku začal působit na prvním obnoveném gymnáziu jako externí učitel. V roce 1996 se z Václava Klause mladšího stal učitel na plný pracovní úvazek a o rok později již byl zástupcem ředitele. Od roku 1998 dodnes je Václav Klaus mladší ředitelem instituce PORG a nahradil ve funkci bývalého ředitele Petra Suchomela.

2. října 1998 se Nadace První obnovené reálné gymnázium transformovalo na obecně prospěšnou společnost a všechny majetek přešel z nadace na OPS. Zakladatelem bylo Sdružení PRO GYMNÁZIUM, předsedou sdružení byl a dodnes je Jan Hromádka. V roce 2008 bylo První obnovené reálné gymnázium, o.p.s. oficiálně přejmenováno na PORG – gymnázium a základní škola, o.p.s. (dále jen PORG).

⁵² ŠTEFFL, Ondřej. *Považuji PORG za své dítě...* in: PORGazeen 05, 1995. Str. 4 – 5. Dostupné z: <http://www.porg.cz/porgazeen/pdf/05pzn.pdf>

4.2. Orgány PORG

Statutárním orgánem je od roku 2011 ředitel Mgr. Václav Klaus, do té doby byla statutárním orgánem správní rada. Společnost tehdy mohl zastupovat pouze předseda správní rady společně alespoň s jedním členem správní rady. Ředitel do té doby pouze řídil činnost obecně prospěšné společnosti a zodpovídal se správní radě. Jakékoliv zastupování obecně prospěšné společnosti ředitelem muselo být stvrzené plnou mocí od správní rady. Ředitel je jmenován a odvoláván usnesením správní rady.

Správní rada má 6 členů, které jmenuje zakladatel. Členové správní rady jsou jmenováni na dobu tří let. Správní rada si volí svého předsedu, který svolává a řídí jednání správní rady. Předsedou správní rady je od roku 2012 JUDr. Martin Roman, dále mezi členy patří Milan Hejl, JUDr. Patrik Roman, Mgr. Milada Romanová, MUDr. Michal Uhlíř a Mgr. Romuald Kopún.

Zakládací listina dále ustanovila kontrolní orgán – dozorčí radu. Zakladatel jmenuje na období tří let tři členy, ti si volí svého předsedu, který má stejný význam jako u správní rady. Aktuálně není předseda dozorčí rady vybrán, jeho funkci tedy zastává nejstarší člen dozorčí rady pan Ing. Martin Buranský. Dalšími členy dozorčí rady jsou Ing. Petřena Slámová a Alice Šikošová.

4.3. Struktura PORG

PORG – gymnázium a základní škola, o.p.s. se skládá ze tří škol.

a) PORG Libeň

Původní školou je PORG Libeň, která funguje od roku 1990 v Praze 8. PORG Libeň je osmileté gymnázium s výrazně rozšířenou výukou anglického jazyka. Škola si buduje své jméno především rodinnou atmosférou a výbornými výsledky ve srovnání s ostatními středními školami v ČR. Každá třída má maximálně 24 studentů, což při plném obsazení školy dává celkem 192 studentů. Mezi zaměstnance školy patří 18 profesorů a několik dalších administrativních pracovníků.

b) Nový PORG

Škola Nový PORG je provozována od 1. září 2008 v Praze 4 – Krči. Na rozdíl od PORG Libeň je Nový PORG zaměřen také na mladší žáky, součástí školy je totiž první stupeň základní školy s rozšířenou výukou angličtiny. V každém ročníku jsou dvě třídy, které mají stanovené maximum žáků na 18. Po absolvování pěti ročníků se od žáků základní školy očekává nástup na

osmileté gymnázium, které je nedílnou součástí Nového PORGu. Při otevření Nového PORGu se výuka zahájila pouze v primě a sekundě na gymnáziu a dále na základní škole ve všech pěti ročnících po dvou třídách, tehdy měla škola kolem 220 žáků a studentů, nyní již má kolem 330 žáků a studentů a dále roste. Výkonným ředitelem školy je Mgr. Martin Metelka.

c) PORG Ostrava

PORG Ostrava je jediným PORGem situovaným mimo Prahu. PORG Ostrava se nachází ve Vítkovicích ve zrekonstruovaných budovách bývalé hokejové základní školy na ulici Rostislavova. První žáci nastoupili 1. září 2011 do pěti tříd základní školy a do dvou tříd osmiletého gymnázia. Ve školním roce 2012/2013 má PORG Ostrava kolem 150 žáků a studentů a v budoucnu se očekává, že při plném obsazení bude mít škola 318 žáků a studentů. Negativním faktorem je, že škola časem ztratí rodinnou atmosféru, která v aktuální době na škole panuje. Výkonnou ředitelkou je PaedDr. Dagmar Dluhošová, která má mnohaleté zkušenosti s vedením školy. Paní Dluhošová vedla od roku 1995 do 2011 ZŠ a MŠ Ostrčilova 1 v Ostravě.

4.4. Vzdělávání

Hlavním rozdílem ve vzdělávání oproti státním vzdělávacím institucím je přísnější školní vzdělávací program (dále také ŠVP), který na žáky a studenty klade vyšší nároky. Dodržování ŠVP hlídá senior teacher Petr Albrecht, bývalý ředitel soukromé školy Open Gate, jeho hlavní náplní práce je vyhodnocovat a sledovat práci všech pedagogů na všech institucích PORG. Počátkem roku 2013 byl PORG akreditován organizací International Baccalaureate k udělování mezinárodně uznávané maturity IB. V ČR má tuto možnost pouze osm škol. Kromě mezinárodní maturity uděluje PORG také standardní maturitu. Rovněž všechna udělená vysvědčení na PORGu mají stejnou validitu jako vysvědčení státních škol. Mezi základní snahy PORGu, kromě vysokého standardu vzdělávání, patří také rozvíjení a respektování osobnosti studenta.

Důkazem vysoké úrovně školy může být například 100% úspěšnost u státní maturity v roce 2012. O rok dříve byl PORG Libeň hodnocen podle výsledků státní maturity jako nejlepší škola v ČR. Žáci i studenti dosahují výborných výsledků při cambridgských ESOL zkouškách a také při celorepublikovém testování žáků 3. a 5. tříd v testech KALIBRO.

4.5. Školné a stipendia

Velkou měrou přispívá na provoz školy stát prostřednictvím dotací a také sponzoři, hlavním zdrojem financí ale zůstává školné. Výše plného školného se liší podle jednotlivých škol. PORG Libeň má nejnižší školné. Studenti PORGu Libeň platí od 39 000 Kč do 49 000 Kč za rok podle ročníku. Školné meziročně roste o zhruba 4,8 %. Důvodem je zachování poměru mezi školným a průměrným platem v ČR, tento poměr činí 14 až 15 %. Po celou dobu studia je školné pro dané žáky fixní, zvýšení školného se proto týká vždy pouze nových žáků. Základní škola Nový PORG vybírá od žáků od 94 000 Kč do 120 000 Kč za školní rok. Za jeden školní rok na gymnáziu Nového PORGu zaplatí student od 104 000 Kč do 116 300 Kč. PORG Ostrava zahájil svou činnost se stejným předpisem školného pro všechny žáky a studenty, plné školné tedy činí 87 000 Kč za školní rok, pro nadcházející školní roky se očekává zvýšení v poměru k průměrnému měsíčnímu platu v ČR.

I přes poměrně vysoké náklady na studium není PORG pouze školou pro bohaté rodiny. Výše jsou uvedeny pouze plné předpisy školného, ale ty se mohou díky stipendiím výrazně lišit. Pod záštitou Libeňského PORGu funguje Studijní fond Pavla Hlavinky, který podporuje rodiny s nižšími příjmy, popřípadě rodiny v dočasně zhoršené finanční situaci a dále fond finančně pomáhá nadaným dětem studovat. Výbor fondu uděluje i 100 % sociální stipendia. Nový PORG a PORG Ostrava spolupracuje s Nadací Martina Romana, která uděluje sociální stipendia až do výše 90 % ze školného po celou dobu studia. Aby rodině mohlo být uděleno stipendium, musí mít souhrn základů daní obou rodičů nižší než 850 000 Kč za rok. Konkrétní výše sociálního stipendia se dále specifikuje podle přiznání majetkových poměrů rodiny. Nadace Martina Romana nyní podporuje na PORGu v Ostravě přibližně jednu třetinu všech studentů. Nejlepší studenti mohou také obdržet prospěchové stipendium. Závěrem ještě doplníme, že ze školného jsou poskytovány žákům a studentům všechny studijní materiály a pomůcky pro výuku.

4.6. Systém účetnictví

PORG vede účetnictví v plném rozsahu a využívá pro něj informační systém ABRA. Do budoucna PORG plánuje přechod na ekonomický informační systém PREMIER. Kromě hlavní činnosti provozuje PORG také doplňkovou činnost, jedná se o služby školní jídelny, které jsou prodávány třetím osobám. Za evidování skladových zásob potravin a za chod školní jídelny je

zodpovědný šéf kuchař daného střediska. Doplňkovou činností je také reklamní činnost a prodej oblečení s logy PORG. Výnosy z doplňkové činnosti slouží k financování hlavní činnosti.

Hlavním účetním pro organizaci PORG je pan Tomáš Líbal. Jeho hlavní náplní práce je sledování účetnictví a hospodaření všech středisek, dále se stará o mzdovou agendu a také o dílčí účetnictví ve středisku PORG Libeň. Za účtování běžných účetních případů vzniklých na Novém PORGu je zodpovědná pomocná účetní. Účetní případy vzniklé ve středisku PORG Ostrava připravuje k zaúčtování office manager, jedná se především o vedení pokladen, účtování příchozích plateb a faktur. Následnou kontrolu vykonává buď pomocná účetní, nebo hlavní účetní. Od začátku školního roku došlo k mnoha změnám ve způsobu předávání informací. Nyní se většina účetních případů vytvořených v Ostravě přenáší pouze elektronicky do sídla firmy (PORG Libeň). Například příkazy k úhradě faktur musí být autorizovány ředitelem společnosti, a proto všechny faktury se skenují a zasílají do Prahy, kde se tisknou a uchovávají ve formě kopie. Originály se následně archivují v Ostravě. Dříve se všechny originály fyzicky přesouvaly do sídla firmy.

Účetní směrnice jsou zastaralé a v praxi se příliš nepoužívají. V budoucnu se očekává jejich aktualizace, ale stále se čeká, že se zaběhne efektivní systém předávání informací a provádění účetních operací napříč jednotlivými středisky. Hlavním důvodem, proč by se měl systém ve směrnících popsat, je zodpovědnost hledisko.

4.7.Účtování v organizaci PORG

Níže se budeme zabývat účetními postupy a účtovým rozvrhem PORGu, který je společný pro všechna střediska. Volitelné účtové třídy 4, 7 a 8 nejsou ve směrném účtovém rozvrhu PORGu užívány. Informace budeme především čerpat z přílohy k účetní závěrce za rok 2011 a z interních směrnic. K datu zpracování informací pro bakalářskou práci nebyla účetní závěrka za rok 2012 ověřena auditorem, a tím pádem ani zveřejněna, z tohoto důvodu budeme pracovat s informacemi platnými za účetní období 2011.

4.7.1. Dlouhodobý majetek

Jako **dlouhodobý nehmotný majetek** (DNM) se eviduje nehmotný majetek, jehož doba použitelnosti je delší než jeden rok a hodnota ocenění je vyšší než 60 tis. Kč. Nakoupený DNM se oceňuje pořizovací cenou, nejčastěji se jedná o software. Odpisování u softwaru probíhá lineární metodou po dobu tří let a v roce 2011 již byl všechn dříve pořízený software odepsán. Ostatní

dlouhodobý nehmotný majetek se odepisuje také lineárně, ale po dobu šesti let, patří zde například licence. Ostatní nehmotný majetek, který nesplňuje podmínky pro zařazení mezi dlouhodobý, se po roce 2005 účtuje jako služba.

PORG účtuje o **hmotném majetku** jako dlouhodobém (DHM) v případě, že jeho ocenění přesahuje 40 tis. Kč a doba použitelnosti je delší než jeden rok. U nakoupeného DHM do ocenění vstupuje pořizovací cena a případné jiné náklady na pořízení. Je-li dlouhodobý hmotný majetek vytvořen vlastní činností, je oceněn vlastními náklady. V případě, že byl DHM nabyt bezúplatně oceňuje se reprodukční pořizovací cenou. Při koupi najaté věci se tento účetní případ zaúčtuje souvztažně na účet oprávek.

DHM je odpisován rovnoměrně, budovy se odepisují 30 let, počítačové systémy 5 let a inventář souboru movitých věcí 2 roky. U majetku pořízeného finančním pronájmem se jeho odpisy účtují u pronajímatele. Příkladem majetku, který škola má ve finančním pronájmu, je vybavení kuchyně Nového PORGu a kopírovací stroje. Technická zhodnocení na najatém DHM jsou odepisována po dobu trvání nebo po dobu odhadované životnosti.

Na účet stavby (021) patří pouze komplex budov ostravské školy. Obě pražské školy zatím fungují v pronajatých prostorách města, ale vedení PORGu uvažuje o jejich koupi. Konkrétní nemovitost, ve které nyní sídlí Nový PORG v Praze Krči, byla zrekonstruována z rozpočtu PORGu za téměř 80 milionu Kč. PORG platí ročně za pronájem této budovy 2,5 milionu Kč.

Na účet 022 se účtuje o samostatně movitých věcech a souborech movitých věcí. Nejčastěji se jedná o výpočetní techniku a vybavení školy. PORG stejně jako ostatní účetní jednotky musí k okamžiku sestavování účetní závěrky zjistit skutečný stav majetku a závazků (tzv. inventarizace). K inventarizaci majetku používá PORG technologii čárových kódů a čteček. Škola eviduje a inventarizací ověřuje hmotný majetek, jehož pořizovací cena přesahuje 10 000 Kč, v případě významného majetku se eviduje také hmotný majetek s nižším oceněním. Fond knihovny a učebnice se evidují vždy.

Do konce roku 2005 se dlouhodobý hmotný majetek zachycoval jako drobný (028) v případě, že byl pořízen do konce roku 2002 a jeho cena byla v rozmezí 3 až 40 tis. Kč. Počátkem roku 2006 se účtuje pořízení drobného majetku stejně jako zásoby (viz kapitola zásoby).

Z rozvahy k 1. lednu a 31. prosinci 2011 lze vyčíst, že hodnota dlouhodobého hmotného majetku vzrostla v průběhu účetního období o 90 milionu Kč na celkovou hodnotu 179 milionu Kč.

Tento fakt je dán především nákupem a rekonstrukcí budovy na Rostislavově ulici v Ostravě v hodnotě 66 milionu Kč a vybavení školy v hodnotě 12 milionu Kč.

Jako **neodpisovaný DHM** PORG eviduje pozemky a umělecká díla a předměty. Ve většině případů se oceňují na základě znaleckého posudku. Koncem roku 2011 byly evidovány pozemky na účtu 031 v hodnotě téměř 1,7 milionu Kč a umělecká díla na účtu 032 v hodnotě 23 tis. Kč.

„Společnost nevlastní dlouhodobý finanční majetek, jako například cenné papíry, podíly v jiných společnostech, rovněž neprovádí derivátové operace.“⁵³ Tímto respektuje zákonem danou podmínku, že se nesmí podílet na podnikání třetích osob. Z toho důvodu není účtová skupina 06 v účtovém rozvrhu vytvořena.

4.7.2. Zásoby

Zásoby jsou účtovány metodou B a oceňovány pořizovací cenou, do ceny následně vstupují také vedlejší náklady na pořízení. Oceňování zásob při vyskladňování probíhá metodou FIFO. Jedinou položkou v zásobách, kterou PORG v roce 2011 evidoval, byly zásoby potravin určených pro provoz školních jídelen. Na konci roku byly na skladě zásoby v hodnotě 146 tis. Kč.

4.7.3. Finanční účty

PORG vede v analytické evidenci pokladny a bankovní účty zvlášť pro každé středisko a pro jednotlivé kuchyně, případně také v různých měnách. Účty a pokladny v cizích měnách jsou na konci účetního období přeceňovány kurzem ČNB k datu přecenění. Kurzové rozdíly jsou následně převedeny buď na aktivní, nebo pasivní účet kurzových rozdílů a na konci účetního období jsou tyto položky rozpuštěny. Mezi finanční účty patří také termínovaný vklad, na kterém se shromažďují dočasně nepotřebné finanční prostředky. Terminovaný vklad měl na konci účetního období 2011 zůstatek téměř 41 milionu Kč.

4.7.4. Zúčtovací vztahy

Roli odběratelů plní studenti, respektive jejich rodiče, kteří platí **školné**. Předpis školného se účtuje na účet pohledávek a dále jsou analytickou evidencí rozlišené jednotlivé školní roky a pololetí. Při obdržení platby se školné zaúčtuje jako záloha na školné a na konci účetního období nebo školního roku se suma převede na základě vystavené faktury ze zálohových účtů a sníží sumu pohledávek. Příjem peněz se následně účtuje ve prospěch výnosového účtu (tržby za poskytnuté

⁵³ Příloha účetní závěrky za rok 2011, PORG – gymnázium a základní škola, o.p.s., str. 8, dostupné na adrese: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl?subjektId=isor%3a331746&klic=e5k947>

služby). Z důvodu, že se školné za školní rok platí ve dvou stejných splátkách, je nutné dodržovat princip časové souvztažnosti a především, při obdržení školného za první pololetí, časově rozlišit hodnotu výnosů, které se vztahují k danému účetnímu období (září až prosinec) a nadcházejícímu účetnímu období (leden).

V účtové skupině 31 se dále nacházejí také **poskytnuté zálohy** (314), mezi které patří zálohy na pořízení zásob a poskytnuté kauce za byty. V roce 2011 měl PORG Ostrava v pronájmu tři byty a evidoval tedy tři poskytnuté kauce, v roce 2013 již PORG v pronájmu žádné byty nemá. Další pohledávka může vzniknout z titulu předepsané pokuty podle smlouvy za neuhrazené školné, v praxi se však pokuty neudělují od školního roku 2009/2010. Frekventovaným účtem ve skupině 31 je účet ostatních pohledávek (315) s analytickou evidencí 110, na který se zachycují pohledávky za školy v přírodě, výlety a exkurze. Každá akce je dále rozlišena pomocí zakázky. Při uzavření školní akce musí být případný přeplatek vrácen studentům a v případě ztráty jsou studenti většinou nuceni akci doplatit. V případě že je záporný zůstatek akce schválen výkonným ředitelem, je ztráta uhrazena ze školního rozpočtu.

PORG, stejně jako všechny neziskové organizace, nemá podle § 15 odst. 6 vyhlášky č. 504/2002 Sb., povoleno vytvářet **opravné položky k pohledávkám** plynoucích z činnosti, která nepodléhá dani z příjmů. V případě že by byla tvorba opravných položek umožněna, byly by opravné položky vytvořeny k nezaplacenému školnému za předchozí účetní období. PORG tedy opravné položky k pohledávkám netvoří.

O vztazích s dodavateli se účtuje na účtu 321. Následně se rozlišují dodavatelé analytickou evidencí podle jednotlivých škol a jídelen. Mezi přijaté zálohy (324) vstupují především platby za obědy žáků i cizích strávníků. PORG Ostrava v průměru uvaří 700 obědů denně, po odečtení vlastních žáků a zaměstnanců připadá přibližně 500 obědů na cizí strávníky. Žáci platí obědy na celé pololetí dopředu, od cizích strávníků se záloha na stravu vybírá měsíčně.

Ve skupině 33 jsou účty vytvořeny pro zachycení **vztahů se zaměstnanci**, institucemi sociálního zabezpečení a zdravotními pojišťovnami. PORG má přibližně 130 interních zaměstnanců a 40 externích spolupracovníků.

Společnost PORG dlouhodobě uplatňuje **daňovou úsporu** podle §20 zákona o daních z příjmů. V roce 2011 činila daňová úspora 747 tis. Kč.

PORG je plátcem **DPH**, ale na hlavní činnost společnosti se vztahuje osvobození od daně z přidané hodnoty bez nároku na odpočet podle § 51 odstavce 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

Na vedlejší činnost se tato výjimka nevztahuje, proto školní jídelna odvádí DPH na výstupu a následně může uplatnit odpočet daně na vstupu za hospodářskou činnost, ale pouze v poměrné výši podle koeficientu, který udává využití školní jídelny pro hlavní a hospodářskou činnost. Koeficient měl v roce 2011 hodnotu 8 % a o rok později 14 %.

PORG vlastní dva automobily do 3,5 tun, které využívá výhradně pro hlavní činnost, z tohoto důvodu nejsou vozidla předmětem **silniční daně**. Od **daně z nemovitosti** je PORG osvobozen. Nárok na **provozní dotace** z rozpočtu Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy ČR se účtují na účtu 346.

PORG používá aktivní účet **nákladů příštích období** (381), který „obsahuje zejména časové rozlišení leasingů, vybavení školy větším množstvím drobného majetku (např. nábytku), dále je zde zachyceno časové rozlišení předplatného časopisů, inzerce, pojištění majetku, domény, licenčních poplatků apod.“⁵⁴ Podstatným účtem v účtové skupině 38 je **dohadný účet pasivní**, na kterém se účtuje na přelomu účetních období především o energiích spotřebovaných v končícím účetním období, ale faktura bude dodána až v následujícím účetním období.

4.7.5. Náklady

Všechny položky nákladů jsou rozděleny analytickou evidencí na náklady z hlavní činnosti a z vedlejší činnosti. Dále musí PORG rozlišovat náklady spojené se správou školy, tato povinnost vzniká na základě zákona č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech. Pro představu činily v roce 2011 náklady na správu školy pouze 13 % ze všech nákladů.

Pro **spotřebu materiálu** je určen účet 501 a účtuje se na něm o spotřebě kancelářského zboží, knih a učebních pomůcek, hygienických potřeb, dále také o materiálu spotřebovaného v důsledku údržby školního majetku, o spotřebovaných pohonných hmotách a v neposlední řadě také o spotřebě potravin a materiálu ve školní jídelně. Za rok 2011 byla hodnota spotřebovaného materiálu 10 mil. Kč, oproti roku 2010 vzrostla spotřeba materiálů o 32 %. Důsledkem je vzrůstající počet studentů.

Další významnou nákladovou položkou jsou **energie** (502). V roce 2011 PORG utratil za vodné, stočné, elektrickou energii a plyn 3,7 mil. Kč, jedná se o nárůst 20 % oproti roku 2010. Hlavním důvodem je rozšíření výuky do Ostravy.

⁵⁴ Příloha účetní závěrky za rok 2011, PORG – gymnázium a základní škola, o.p.s. Str. 14. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl?subjektId=isor%3a331746&klic=e5k947>

Opravy a udržování majetku se účtují na vrub účtu 511. V účtové skupině 51 – **Služby**, konkrétně na účtu 512, se objevují také náklady na cestovné. Díky častým služebním cestám mezi Prahou a Ostravou není cestovné zanedbatelnou položkou. Mezi náklady na reprezentaci (513) se zahrnuje například pohoštění rodičů při slavnostních akcích apod. Všechny ostatní služby se účtují na účet 518, konkrétně jde o správu počítačové sítě, odvoz odpadů, poštovné, náklady za telefon, inzerci a reklamu, ale také leasing kopírovacích strojů a leasing souboru movitých věcí v kuchyni Nového PORGu.

Účtová skupina 52 je skupinou pro souvztažné zachycení **osobních nákladů** (mzdových nákladů a zákonného a také dobrovolného pojištění). Tyto náklady na PORGu tvoří největší část všech nákladů vůbec, ve většině účetních období se jedná o více než 50 %. Na tomto místě je nutné připomenout, že učitelé státních škol jsou placeni státem podle platových tříd, státní škole tedy odpadají vysoké náklady spojené s platem zaměstnanců. Následné státní dotace na provoz školských zařízení, popřípadě dary pokryjí zbylou část všech nákladů. Soukromé školy v případě, že jsou zapsány v registru škol vedeného Ministerstvem školství, mládeže a tělovýchovy ČR, dotace na žáka dostávají také, ale mzdy, jako největší položka nákladů, musí být hrazeny z vlastních zdrojů, proto je životně důležité pro soukromé školy vybírání školného.

Na účet **ostatních daní a poplatků (538)** vstupují kolky a dálniční známky, ale především se zde účtuje o části DPH na vstupu, které nebylo uplatněné, takže se převádí z účtu 343 na účet 538. Mezi **ostatní náklady** do účtové skupiny 54 se zahrnují smluvní pokuty a úroky z prodlení, ostatní pokuty a penále, úroky, poskytnuté dary, kursové ztráty, inventarizační rozdíly, bankovní poplatky a zaokrouhlování.

Účtová skupina 55 je vytvořena pro účtování **odpisů**. PORG dlouhodobý majetek účetně odepisuje rovnoměrně. Budovy se odepisují 30 let, počítačové systémy 5 let, software 3 roky a soubory movitých věcí 2 roky. Majetek pořízovaný formou leasingu je odepisován u majitele najatého majetku. Technické zhodnocení na najatém DHM se odepisuje po dobu životnosti nebo po dobu trvání technického zhodnocení, v praxi se jedná o odpisování rekonstrukce pronajatých budov v Praze. Daňové odpisy se stanovují rovnoměrnou i zrychlenou metodou. V letech 2010 a 2011 byly daňové odpisy pozastaveny z důvodu předejití prohlubování ztráty.

Náklady spojené s odvodem **daně z příjmů** se účtují na vrub účtu 591. PORG uplatňuje daňovou úsporu pro neziskové organizace podle § 20 zákona o daních z příjmů, a proto daň z příjmů státu neodvádí.

4.7.6. Výnosy

Největší položkou výnosů jsou **tržby za poskytnuté služby** (602), které platí žáci prostřednictvím školného. Na účet 602 patří také tržby za služby z vedlejší činnosti poskytnuté školní jídelnou pro cizí strávníky a tržby z reklamy. Další hospodářskou činností je například prodej oblečení a upomínkových předmětů s logy PORG prostřednictvím obchodů Porgshop.

Tržby z prodeje materiálu se zachycují na účet 654 a jedná se především o prodej zásob potravin třetím osobám.

Jako **ostatní výnosy** se účtují například smluvní pokuty a úroky z prodlení, kursové zisky a zúčtování investičních příspěvků. Hlavní položkou v účtové skupině 64 jsou úroky z běžných účtů a termínovaných vkladů. V roce 2011 dosahovaly výnosy z úroků téměř jednoho milionu korun.

Přijaté dary se účtují do účtové skupiny 68 konkrétně na účet 682. Dále se na tento účet účtují také přijaté příspěvky ze stipendijních fondů na studium žáků a studentů.

Poslední účtovou skupinou ve výnosech jsou **provozní dotace**. Provozní dotace přijímá škola ze státního rozpočtu, konkrétně z rozpočtu Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy ČR. Každá škola registrována v rejstříku škol MŠMT ČR má při splnění podmínek nárok na dotaci na žáka. U PORGu tato dotace v roce 2011 činila 25 milionu Kč. Příjem dotace se účtuje na účet 691, v případě nevyčerpání dotace zůstává na účtu 691, následně se vrací nebo se převádí do dalšího účetního období na základě souhlasu poskytovatele. Do roku 2008 se nevyčerpané dotace přeúčtovávaly na MD 911 a D 931.

4.7.7. Jmění, fondy a výsledek hospodaření

Na účtu 901 (**vlastní jmění**) se převážně účtuje o věcných darech a investičních příspěvcích. Hodnota vlastního jmění organizace byla na konci roku 2011 65,5 milionu Kč. Oproti minulému účetnímu období vzrostlo vlastní jmění o 20 milionu Kč díky investičním darům od fyzických osob.

PORG netvoří fond kulturních a sociálních potřeb, z důvodu zakázání této možnosti zákonem a netvoří ani fond rozvoje a investic z důvodů neefektivního vázání peněz na běžném účtu. Na účtu 911 se tvoří fond z investičních dotací, například se zde zachytil dar od Martina Romana na nákup a rekonstrukci areálu v Ostravě.

Výsledek hospodaření za účetní období ve schvalovacím řízení (931) se nejčastěji převádí na účet nerozdělený zisk minulých let (932). Zisk je uchováván na termínovaném vkladu a je připraven k pokrytí případných ztrát v příštích účetních obdobích.

4.7.8. Podrozvahové účty

Podrozvahové účty jsou vytvořeny pouze k zachycení aktiv a pasiv při otevírání a uzavírání účetních knih. Mezi tyto účty patří počáteční a konečný účet rozvažný.

V účtové skupině 96 je také účet výsledku hospodaření (963), na kterém se zjišťuje výsledek hospodaření za účetní období.

Za rok 2009 dosáhl PORG zisku 26 milionu Kč. V roce 2010 byl VH po zdanění téměř 17 milionu Kč. Za rok 2011 zisk dosáhl 32 milionu Kč. Výborné výsledky hospodaření jsou dále použity k hlavní činnosti společnosti podle zákona o obecně prospěšných společnostech. Hlavní část výnosů plyne ze školného a stravného, v roce 2011 tento příjem činil 42,6 %. Provozní dotace od státu tvořily v roce 2011 20 % a sponzorské dary téměř 36 %. Nejvíce prostředků stojí školu mzdové náklady a zákonné pojištění zaměstnanců.

4.8. Účetní závěrka, audit a výroční zpráva

Účetní závěrku PORGu sestavuje hlavní účetní s případnou konzultací s daňovými poradci a s auditory. Účetní závěrka obsahuje rozvahu, výkaz zisku a ztrát a podrobnou přílohu. V příloze jsou uvedeny obecné informace, účetní metody, přehled významných účetních pravidel a postupů a také doplňující informace k rozvaze a výkazu zisku a ztrát. PORG zveřejňuje účetní závěrku v rejstříku vedeném u Městského soudu v Praze. PORG ve svých stanovách následuje znění zákona o obecně prospěšných společnostech v souvislosti se zveřejněním účetní závěrky.

Ze zákona je PORGu udělena povinnost vyhotovit **výroční zprávu**, ta je také zveřejněna v rejstříku vedeném u Městského soudu v Praze. PORG zveřejňuje také **výroční zprávu pro rodiče a přátele školy**, která podává základní informace o hospodaření a o životě školy, tato brožura je veřejně dostupná v tištěné podobě na úradech jednotlivých škol a také online na internetových stránkách školy.

Protože PORG je příjemcem státních dotací a čistý obrat dlouhodobě překračuje hranici 10 milionu korun, je PORG povinen nechat si ověřit účetní závěrku a výroční zprávu auditorem. **Audit** pro PORG vykonává ostravská firma Daně a Audit s.r.o., která v roce 2010 ve funkci vystřídala ECOVIS blf s.r.o. Podle online zveřejněných účetních závěrek jsou od roku 2006 výroky auditorů bez výhrad.

4.9. Zhodnocení účtování v instituci PORG

PORG – gymnázium a základní škola, o.p.s. se řídí platnou legislativou a také základními účetními zásadami. Soulad s legislativou kontroluje také nezávislý audit, který každoročně vydává stanovisko k účetním postupům. Účtový rozvrh školy byl vytvořen v souladu se zákonem o účetnictví platným před rokem 2005 a užívá se dodnes. Hlavní nedostatek v účetnictví účetní jednotky PORG spatřujeme v nepřehledné analytické evidenci účtů, která byla vytvořena bez jakéhokoliv dlouhodobějšího konceptu. Z tohoto důvodu se blíže o analytické evidenci PORGu v textu nezmiňujeme. Tento již zavedený systém je téměř nemožné změnit, proto jako zásadní součást účetních směrnic při zřizování nové obecně prospěšné společnosti doporučujeme vypracovat účtový rozvrh s důkladnou analytickou evidencí a následně podrobně popsat systém tvoření analytiky. Dalším nedostatkem je horší delegování povinností a také zodpovědností mezi stávajícími účetními a jejich nedostatečný počet. Věříme, že systém bezchybně fungoval před růstem školy v roce 2008, ale pro velikost školy, do jaké PORG vyrostl (a dále roste), je zavedený systém nedostatečný. Východiskem by bylo zaměstnání samostatného účetního, který by se staral o účetní případy související se školou v Ostravě, stejně tak by měl být delegován jeden pracovník, který bude plně zodpovídat za všechny účetní případy vzniklé na Novém PORGu. Dalším krokem ke zdokonalení účetnictví by byla aktualizace interních účetních směrnic.

5. Závěr

Cílem bakalářské práce bylo srovnání účetnictví subjektů zřízených za účelem podnikání s účetnictvím neziskových organizací se zaměřením na obecně prospěšné společnosti. V první části jsme charakterizovali nevýdělečné organizace pomocí hlavních zástupců z nestátního neziskového sektoru. Nejvíce prostoru bylo věnováno obecně prospěšným společnostem. V druhé části práce jsme zmínili specifika v účetnictví obecně prospěšných společností a také hlavní rozdíly v porovnání s účetnictvím podnikatelů. Při zpracování specifik v účetnictví jsme postupovali podle platné právní legislativy, která se vztahuje na účetnictví organizací, které nebyly zřízeny za účelem podnikání. Následně byla druhá část ověřena zkušenostmi z praxe při účtování ve společnosti PORG – gymnázium a základní škola, o.p.s.

Účetnictví obecně prospěšných společností se od účetnictví ostatních neziskových organizací příliš neliší. Každá právní forma má ale svá specifika, která je nutné zohlednit při účtování. Ve srovnání s účetnictvím podnikatelů je zásadním rozdílem jinak seřazená směrná účtová osnova. Následné postupy při účtování konkrétních případů jsou podobné. Hlavní rozdíly v účetnictví pramení především z aplikace daňových zákonů.

PORG – gymnázium a základní škola, o.p.s. vede své účetnictví v souladu se všemi právními úpravami, jejichž dodržování kontroluje audit. Největší slabiny v účetnictví organizace spatřujeme v nepřehledné analytické evidenci a v nedostatku pracovníků pro vedení účetnictví.

Během psaní bakalářské práce se autor zdokonalil v práci s odbornou literaturou a právními předpisy. Nabyté poznatky o účetnictví obecně prospěšných společností byly velmi rychle osvojeny a následně byly aplikovány při výkonu zaměstnání.

Aktuálně je vytvořeno mnoho zákonů, podle kterých se formy neziskových organizací řídí. Datem zásadní změny v právní úpravě bude pravděpodobně 1. leden 2014, kdy se sloučí velké množství právních úprav do jednoho občanského zákoníku. Občanský zákoník odkazuje na další důležité zákony, které, doufejme, vnesou společně s občanským zákoníkem do neziskového sektoru pořádek a přehlednost. Proto hodláme stále sledovat změny v právní úpravě neziskového sektoru a případně dále aktualizovat téma účtování v neziskovém sektoru a obecně prospěšných společnostech podle platné legislativy. Další rozvíjení v oblasti by mohlo mít také podobu daňové problematiky neziskových organizací se zaměřením na o.p.s.

Seznam použité literatury

a) Odborná literatura

KOČÍ, Petr a kol. *Meritum Nevýdělečné organizace 2012*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. 312 s. ISBN 978-80-7357-737-7

KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelů*. 1. vyd. Ostrava: Ediční středisko VŠB-TU Ostrava, 2011. 215 s. ISBN 978-80-248-2149-8

MERLÍČKOVÁ RŮŽÍČKOVÁ, Růžena. *Neziskové organizace – vznik, účetnictví, daně*. Olomouc: ANAG, 2011. 256 s. ISBN 978-80-7263-675-4

SVOBODOVÁ, Jaroslava a kol. *Účtová osnova, české účetní standardy – pro účetní jednotky, u kterých hlavní předmětem činnosti není podnikání*. Olomouc: ANAG, 2012. 344 s. ISBN 978-80-7263-728-7

URBANCOVÁ, Alžběta a Šárka KRYŠKOVÁ. *Účetnictví nevýdělečných organizací A*. 2. vyd. Ostrava: Ediční středisko VŠB-TU Ostrava, 2008. 232 s. ISBN 978-80-248-1801-6

b) Právní předpisy

Všechny právní předpisy, na které se v textu odkazuje, jsou míněny v aktuálním znění, není-li uvedeno jinak.

Zákon č. 563 ze dne 12. 12. 1991 o účetnictví. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1991, částka 107.

Zákon č. 248 ze dne 28. 9. 1995 o obecně prospěšných společnostech a o změně a doplnění některých zákonů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1995, částka 065.

Zákon č. 40 ze dne 26. 2. 1964 občanský zákoník. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1964, částka 019.

Zákon č. 83 ze dne 27. 3. 1990 o sdružování občanů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1990, částka 019.

Zákon č. 561 ze dne 24. 9. 2004 o předškolním, základním, středním, vyšším odborném a jiném vzdělávání (školský zákon). In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2005, částka 190.

Zákon č. 227 ze dne 3. 9. 1997 o nadacích a nadačních fondech. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1997, částka 080.

Zákon č. 3 ze dne 27. 11. 2001 o církvích a náboženských společnostech. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2002, částka 002.

Zákon č. 424 ze dne 2. 10. 1991 o sdružování v politických stranách a v politických hnutích. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1991, částka 081.

Zákon č. 513 ze dne 5. 11. 1991 obchodní zákoník. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1991, částka 098.

Zákon č. 338 ze dne 4. 5. 1992 o dani z nemovitosti. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1992, částka 071.

Zákon č. 357 ze dne 5. 5. 1992 o dani dědické, darovací a dani z převodu nemovitosti. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1992, částka 073.

Zákon č. 586 ze dne 20. 11. 1992 o daních z příjmů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1992, částka 117.

Zákon č. 235 ze dne 1. 4. 2004 o dani z přidané hodnoty. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2004, částka 078.

Zákon č. 16 ze dne 21. 12. 1993 o dani silniční. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1993, částka 006.

Zákon č. 89 ze dne 3. 2. 2013, občanský zákoník. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2013, částka 033.

Zákon č. 68 ze dne 19. 2. 2013 o změně právní formy občanského sdružení na obecně prospěšnou společnost a o změně zákona č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech a o změně a doplnění některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2013, částka 032.

Vyhláška č. 500 ze dne 6. 11. 2002, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2002, částka 174.

Vyhláška č. 504 ze dne 6. 11. 2002, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2002, částka 174.

Vyhláška č. 507 ze dne 6. 11. 2002, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky účtující v soustavě jednoduchého účetnictví. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2002, částka 174.

České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.

České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 504/2002 Sb.

c) Periodika

BORLOVÁ, Ilona a kol. *ÚNES – účetnictví neziskového sektoru*. Ročník XI. 4/2013. Praha: Wolters Kluwer ČR. 2013. ISSN: 1214-181X

d) Online zdroje

ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. *Satelitní účet neziskových organizací ve zkrácené verzi* [online]. Dostupné z: <http://apl.czso.cz/nufile/SUNI.pdf>

ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. *Statistika počtu nestátních neziskových organizací v letech 1990 – 2012* [online]. Dostupné z: http://www.neziskovky.cz/data/stat_NNO_tabulka_1990_2012txt12780.pdf

Historie neziskových aktivit v ČR [online]. Dostupné z: <http://www.tretipatro.cz/index.php?cmd=page&id=26>

KOLÁROVÁ, Irena. *Pojem péče řádného hospodáře* [online]. Dostupné z: <http://www.epravo.cz/top/clanky/pojem-pece-radneho-hospodare-51419.html>

MINISTERSTVO VNITRA ČR. *Seznam občanských sdružení* [online]. Dostupné z: <http://aplikace.mvcr.cz/seznam-obcanskych-sdruzeni/>

MORÁVEK, Zdeněk. *Obecně prospěšné společnosti* [online]. 2010. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d9726v12603-obecne-prospesne-spolecnosti/>

MORÁVEK, Zdeněk. *Zřizovací výdaje u neziskové organizace* [online]. 2010. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d9433v12254-zrizovaci-vydaje-u-neziskove-organizace/>

Návrh zákona o statusu veřejné prospěšnosti [online]. 2013. Dostupné z: <http://obcanskyzakonik.justice.cz/tinymce-storage/files/status%20zakon.pdf>

Nový občanský zákoník [online]. 2012. Dostupné z: http://obcanskyzakonik.justice.cz/tinymce-storage/files/odborne_texty/NOZ%20interaktiv.pdf

PORG. *Sbírka listin organizace PORG – gymnázium a základní škola, o.p.s.* [online]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik>

POSPÍŠIL, Petr a Marcela RYBOVÁ. *Změna právní úpravy obecně prospěšných společností od 1. 1. 2011* [online]. Dostupné z: http://www.neziskovky.cz/clanek/1583/511_559/fakta_legislativa-a-ucetnictvi/zmena-pravni-upravy-obecne-prospesnych-spolecnosti-od-1-1-2011/

Rozdíl mezi nadacemi a nadačními fondy [online]. Dostupné z: <http://www.donorsforum.cz/nadace-a-nadacni-fondy.html>

Rozdíl mezi příspěvkovou organizací a školskou právnickou osobou [online]. 2013. Dostupné z: http://knihovna.oseminare.cz/index.php/Rozd%C3%ADl_mezi_p%C5%99%C3%ADsp%C4%9Bvkovou_organizac%C3%AD_a_%C5%A1kolskou_pr%C3%A1vnickou_osobou

STEJSKAL, Jan. *Dotace* [online]. 1. 3. 2011. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d32212v41348-dotace/>

ŠTEFFL, Ondřej. *Považuji PORG za své dítě...* [online]. In: PORGazeen 05, 1995. 4 – 5 s. Dostupné z: <http://www.porg.cz/porgazeen/pdf/05pzn.pdf>

Vláda zamítla návrh zákona o neziskových organizacích [online]. 2006. Dostupné z: <http://nno.ecn.cz/index.stm?x=1924808>

ZASTUPITELSTVO PARDUBICKÉHO KRAJE. *Návrh zákona o neziskových organizacích a o změně a doplnění některých zákonů* [online]. 2006. Dostupné z: <http://snem.cz/sqw/text/text2.sqw?idd=10357>

Seznam zkratek

apod. – a podobně

ČÚS – české účetní standardy

D – strana účtu dal

DHM – dlouhodobý hmotný majetek

DNM – dlouhodobý nehmotný majetek

FP – faktura přijatá

ID – interní doklad

KS – konečný stav

MD – strana účtu má dáti

odst. – odstavec

OPS – obecně prospěšná společnost

OS – občanská sdružení

OSZ – zákon č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů

OZ – zákon č. 40/1994 Sb., občanský zákoník

PO – příspěvkové organizace

PORG – PORG – gymnázium a základní škola, o.p.s.

PS – počáteční stav

RPC – reprodukční pořizovací cena

SHM – superhrubá mzda

str. – strana

ŠPO – školské právnické osoby

ŠVP – školní vzdělávací program

ŠZ – zákon č. 561/2004 Sb., školský zákon

Tab. – tabulka

VBÚ – výpis z bankovního účtu

VH – výsledek hospodaření

ZNNF – zákon č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech

ZOPS – zákon č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech

ZPS – zákon č. 424/1991 Sb., o sdružování v politických stranách a politických hnutích

ZÚ – zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byl seznámen s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 10. 5. 2013



.....

Marcel Michnev

Seznam příloh

- **Příloha č. 1:** Směrná účtová osnova pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 504/2002 Sb.
- **Příloha č. 2:** Nezávazný vzor účtového rozvrhu pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 504/2002 Sb.